ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΔΠΧΠ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

ΔΛΠ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 1**
Το άρθρο 42α του κωδ. Ν.2190/1920 ορίζει τα περί οικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά μεμονωμένες επιχειρήσεις. Το άρθρο 100, αντίστοιχα ορίζει τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. **Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις μεμονωμένων επιχειρήσεων:** Ισολογισμός Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων Προσάρτημα Σε ότι αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δεν προβλέπεται η σύνταξη Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων. Άρθρο 42α, § 2, Ν.2190/1920: **Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας.** Με την υιοθέτηση της 4ης Οδηγίας της ΕΟΚ, δεν υπάρχουν πλέον αξιόλογες διαφορές σε ότι αφορά τις Βασικές Λογιστικές Αρχές με τις οποίες γίνεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Οι γενικες αρχές του ν. 2190 είναι στην ουσία ίδιες με αυτές των ΔΛΠ.	Το Πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τόσο σε επίπεδο μεμονωμένης επιχειρήσεως, όσο και σε επίπεδο ομίλου επιχειρήσεων. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων τελεί υπό την ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης. **Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις:** **Α) Ισολογισμός** **Β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων** **Γ) Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων** **Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών** **Ε) Επεξηγηματικές σημειώσεις** **Γενικές Αρχές και Λογιστικές μέθοδοι:** 1) Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχειρήσεως. 2) Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη συμμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μόνο όταν ικανοποιούνται όλες οι απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου. Ακατάλληλοι λογιστικοί χειρισμοί δεν αποκαθίστανται με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό. 3) Κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. 4) Τήρηση της αυτοτέλειας των χρήσεων 5) Ομοιομορφία της παρουσίασης και ταξινόμησης των στοιχείων. 6) Κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. 7) Συμψηφισμός περιουσιακών στοιχείων και εσόδων-εξόδων δεν επιτρέπεται, εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται από κάποιο Πρότυπο ή αν κέρδη και ζημίες από όμοιες συναλλαγές δεν είναι ουσιώδη. 8) Συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων. Όταν η παρουσίαση των στοιχείων μεταβάλλεται, τα συγκριτικά κονδύλια πρέπει να ανακατατάσσονται με ανάλογη γνωστοποίηση. 9) Ποιοτικά χαρακτηριστικά (Σαφήνεια, συνέπεια, αξιοπιστία, σημαντικότητα και επικράτηση της ουσίας επί του τύπου.) **Δομή και Περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων:** Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται σαφώς και να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως.

ΔΛΠ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 1**
	Για την κατάλληλη κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται, θα πρέπει επίσης να αναφέρονται ευκρινώς, η επωνυμία της επιχειρήσεως, η περίοδος που καλύπτεται, το τηρούμενο νόμισμα, ο βαθμός ακρίβειας των ποσών που παρουσιάζονται και το αν αφορούν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων. **Α) ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ** Για την κατάρτιση του ισολογισμού θα πρέπει να γίνει ο διαχωρισμός των κυκλοφοριακών και μη, περιουσιακών στοιχείων καθώς και των τρεχουσών και μη τρεχουσών υποχρεώσεων. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται με βάση του αν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις, έχουν περίοδο ρευστοποίησης ή διακανονισμού αντίστοιχα, τους δώδεκα μήνες(περίοδος που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις). **Β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων**
Έχει υιοθετηθεί η οριζόντιου τύπου κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως για τα πρώτα ή του βαθμού ληκτότητας για τις δεύτερες.	Η παρουσίαση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων μπορεί να γίνει είτε με την μέθοδο των κατά είδος δαπανών, είτε με την μέθοδο της λειτουργίας δαπανών ή του «κόστους πωλήσεων», ανάλογα με το είδος οργανώσεως της επιχειρήσεως και σύμφωνα με την ανάγκη για ακριβοδίκαιη παρουσίαση.
Αντίθετα, σύμφωνα με τη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως η ληκτότητας καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών.	**Γ) Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων** Η κατάσταση αυτή πρέπει να παρουσιάζει: i) Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης ii) Κάθε έσοδο και έξοδο και κάθε κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατ'ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.
Η παρουσίαση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως γίνεται σε κάθετη διάταξη με υποχρεωτική αναγραφή του κύκλου εργασιών, γεγονός που παραπέμπει στη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία, που αναφέρεται και στο ΔΛΠ 1.	iii) Την σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών που αντιμετωπίσθηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Επιπρόσθετα πρέπει να παρουσιάζονται: iv) Μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων. v) Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της χρήσης και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και την κίνηση της χρήσεως. vi) Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως για κάθε κατηγορία κεφαλαίου και αποθεματικού, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.
Δεν προβλέπεται η σύνταξη κατάστασης Μεταβολών των	

Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 1**
ιδίων κεφαλαίων.	Τα στοιχεία (iv) μέχρι (vi) είναι δυνατόν να μην παρουσιάζονται στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων αλλά στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.
	Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών
	Το ΔΛΠ 7 θέτει τις ρυθμίσεις για την παρουσίαση της καταστάσεως ταμειακών ροών και των σχετικών γνωστοποιήσεων.
	Ε) Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων
Κατάσταση ταμειακών ροών συντάσσουν μόνο οι εισηγμένες εταιρείες.	Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων (Σημειώσεις) πρέπει να περιλαμβάνει:
Οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στο Προσάρτημα καθορίζονται από τις διατάξεις του Ν.2190 (κυρίως του άρθρου 43α).	i) παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέγησαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα. ii) Γνωστοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από τα ΔΛΠ, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις. iii) Παροχή πρόσθετων πληροφοριών που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση. iv) Παρουσίαση των μεθόδων αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν v) Γνωστοποίηση οποιουδήποτε ειδικότερου λογιστικού χειρισμού που κρίνεται απαραίτητη για την ορθή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.
	Κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του προσαρτήματος.
	Τέλος πρέπει να γνωστοποιούνται, αν αυτό δεν γίνεται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, η έδρα και η νομική μορφή της επιχείρησης, η χώρα ίδρυσης, μια περιγραφή της φύσης των εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της, η επωνυμία της μητρικής αν πρόκειται για όμιλο επιχειρήσεων και ο αριθμός των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης ή ο μέσος όρος κατά τη διάρκεια αυτής.

ΔΛΠ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 1**

Φορολογικά Σχόλια

Τα ΔΛΠ εισάγουν νέες μορφές οικονομικών καταστάσεων (π.χ. πίνακας ταμειακών ροών, πίνακας κίνησης καθαρής θέσης), ενώ παράλληλα αγνοούν τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Το άρθρο 29 παρ. 1 του ΚΒΣ ορίζει ότι στο Βιβλίο Απογραφών εγγράφονται, στις σχετικές προθεσμίες, ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και η κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν η εισαγωγή νέων μορφών οικονομικών καταστάσεων (στο επίπεδο της κάθε εταιρείας) θα επηρεάσει τη μορφή και το περιεχόμενο του Βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού.

ΔΛΠ 2 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
SIC 1 : Διαφορετικοί Τρόποι Προσδιορισμού Κόστους Αποθεμάτων

Ελληνικό δίκαιο	ΔΛΠ 2 / SIC 1
Σύμφωνα με το ΚΛΣΤ και τον Ν.2190 τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ αξίας κτήσεως ή παραγωγής τους, της τρέχουσας τιμής τους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού. Το κόστος των αποθεμάτων καθορίζεται ως η τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, για τα αγοραζόμενα εμπορεύματα, και το κόστος παραγωγής τους, για τα ιδιοπαραγώμενα αποθέματα. Τα υπολείμματα, υποπροϊόντα, και ελαττωματικά προϊόντα αποτιμούνται στην καθαρή τιμή πωλήσεώς τους. Υπάρχουν διάφοροι επιτρεπτοί τρόποι για τον υπολογισμό του μέσου κόστους των αποθεμάτων όπως: μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, FIFO, LIFO, μέθοδος του βασικού αποθέματος, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους και η μέθοδος του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος η οποία επιλέγεται θα πρέπει να ακολουθείται πάγια και αλλαγή της επιτρέπεται μόνο αν υπάρχει μεταβολή συνθηκών ή άλλος σοβαρός λόγος. Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνουν στο προσάρτημα είναι η ακολουθούμενη μέθοδος προσδιορισμού του κόστους, η αλλαγή της μεθόδου (εάν υπάρξει) και αιτιολόγηση των συνθηκών αυτής καθώς και η επίδραση της αλλαγής αυτής στα αποτελέσματα της χρήσεως.	Τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πωλήσεως κατά την συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος ολοκλήρωσης της παραγωγής και της πώλησής τους. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με βάση τις μεθόδους FIFO ή μέσου σταθμικού κόστους (weighted average), εκτός των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή ή που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, στα οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους. Εναλλακτικά επιτρέπεται και η χρησιμοποίηση της μεθόδου LIFO. Όταν το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με την χρήση της μεθόδου LIFO, οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να εμφανίζουν την χαμηλότερη αξία των αποθεμάτων μεταξύ της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και του κόστους με βάση τις μεθόδους FIFO , μέσου σταθμικού ή τρέχοντος κόστους. Σε περίπτωση υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους η ζημία που προκύπτει θα πρέπει να καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως την οποία αφορά. Σε περίπτωση ανάκτησης της υποτίμησης αυτής σε μεταγενέστερες περιόδους το κέρδος το οποίο προκύπτει θα πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης κατά την οποία προέκυψε. Στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται: □ Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων και προσδιορισμού του κόστους αυτών, □ Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης, □ Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, □ Το ποσό ανάκτησης της υποτιμημένης αξίας των αποθεμάτων που καταχωρήθηκε ως έσοδο στην παρούσα χρήση καθώς και οι συνθήκες που οδήγησαν στην ανάκτηση αυτή, □ Η λογιστική αξία των αποθεμάτων τα οποία έχουν ενεχυριασθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων, □ Η αξία της υποτίμησης των αποθεμάτων η οποία καταχωρήθηκε στα έξοδα της χρήσεως, και □ Οι γνωστοποιήσεις που αφορούν την χρησιμοποίηση της μεθόδου LIFO, όπως αναφέρεται παραπάνω. <u>SIC 1</u> Επιτρέπει την χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων για αποθέματα (ή κατηγορίες αποθεμάτων) τα οποία διαφέρουν μεταξύ τους.

ΔΛΠ 7 : ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Ελληνικο δικαιο	ΔΛΠ 7
Σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στον Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές εμφανίζονται με βάση την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ δεν προβλέπεται η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως).	Η κατάσταση ταμειακών ροών είναι ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, η οποία απεικονίζει τις ταμειακές ροές κατά την διάρκεια της χρήσεως ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες ως εξής: □ Τα ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα είναι τα μετρητά ή οι καταθέσεις της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα, καθώς και οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά διαθεσίμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. □ Επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης καθώς και οι άλλες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορούν να εμφανιστούν είτε με την χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου, όπου εμφανίζονται οι ακαθάριστες πληρωμές (π.χ. προς προμηθευτές κλπ) και εισπράξεις (πχ. από πελάτες κλπ), ή με την χρησιμοποίηση της έμμεσης μεθόδου, με βάση την οποία το κέρδος ή η ζημία της περιόδου αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσεως, των δεδουλευμένων εισπράξεων ή πληρωμών, καθώς και στοιχείων εξόδων ή εσόδων, που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. □ Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα. Στις επενδυτικές δραστηριότητες θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά οι πληρωμές και εισπράξεις από την αγορά ή πώληση παγίων, συμμετοχών και χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων (συμπεριλαμβανομένων και των συμμετοχών σε θυγατρικές), καθώς και χορηγούμενες προκαταβολές και δάνεια προς τρίτους και εξοφλήσεις αυτών (πλην δανείων τα οποία χορηγούνται από πιστωτικά ιδρύματα). □ Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες, που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και την συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης. Στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις, που προκύπτουν από την έκδοση ή εξαγορά μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής, από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων κλπ. Οι ταμειακές ροές, οι οποίες προέρχονται από φόρους εισοδήματος, πρέπει να εμφανίζονται χωριστά μέσα στην κατηγορία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν με μία από τις δύο άλλες κατηγορίες. Οι χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες, οι οποίες δεν καταλήγουν σε ταμειακές ροές (πχ. αγορά παγίου εξοπλισμού με έκδοση δανείου, κεφαλαιοποίηση δανειακών υποχρεώσεων), δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση ταμειακών ροών αλλά θα πρέπει να γνωστοποιούνται χωριστά κατά τρόπο που να παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες. Θα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται χωριστά τα ποσά των

	σημαντικών ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων, τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο (π.χ. χρηματικά διαθέσιμα θυγατρικής, η οποία λειτουργεί σε ξένη χώρα στην οποία υφίστανται συναλλαγματικοί περιορισμοί).

<u>Φορολογικά Σχόλια</u>

Δε θεωρούμε ότι με την εισαγωγή του σχετικού Προτύπου ανακύπτουν σημαντικά ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων.

ΔΛΠ 8: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ, ΘΕΜΕΛΙΩΔΗ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 8**
Δέν υπάρχουν σαφείς ορισμοί για τα έκτακτα έσοδα/έξοδα. Το ΚΛΣΤ προβλέπει ειδικούς λογαριασμούς.	Το **κέρδος ή/ η ζημιά χρήσεως** αποτελείται από : - κέρδος η ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες - έκτακτα κονδύλια Το κέρδος ή/ η ζημιά από τις συνήθεις δραστηριότητες δημιουργείται από τα έσοδα και έξοδα, τα οποία αφορούν το τομέα εργασιών της επιχείρησης. Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες απαιτείται ξεχωριστή αναφορά και γνωστοποίηση των εσόδων και εξόδων (π.χ. όταν συντρέχει υποτίμηση αποθεμάτων ή παγίων ή αντιλογισμός τέτοιων προβλέψεων, δαπάνες ή προβλέψεις αναδιάρθρωσης μιάς επιχείρησης, διακοπή μιάς εμπορικής δραστηριότητας, δικαστικός συμβιβασμός, άλλες αντιστροφές προβλέψεων κλπ). **Εκτακτα κέρδη / ζημιές** Τα έκτακτα κέρδη ή/ ζημιές εμφανίζονται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης σε ξεχωριστή γραμμή, κάτω από το λειτουργικό αποτέλεσμα και αναλύεται η φύση τους στις Σημειώσεις. Τα έκτακτα αποτελέσματα αφορούν σε γεγονότα τα οποία είναι εξαιρετικά σπάνια, απρόβλεπτα και πέραν από κάθε επήρεια και έλεγχο. (π.χ ζημιές από φυσικές καταστροφές ή αποποίηση/ απαλλοτρίωση περιουσιακών στοιχείων) **Αναθεώρηση λογιστικών εκτιμήσεων** Λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις απαιτούνται για την διενέργεια προβλέψεων (απαιτήσεων, αποθεμάτων, ωφέλιμης ζωής παγίων κλπ). Όταν μία εκτίμηση αναθεωρείται μεταγενέστερα, όταν υπάρχουν νέα δεδομένα και πληρέστερες πληροφορίες, τότε η διαφορά από την μεταβολή αυτή λογίζεται στα αποτελέσματα χρήσης όταν αφορά την τρέχουσα χρήση, η λογίζεται και στις μελλοντικές χρήσεις όταν αφορά και αυτές. Επίσης συμπεριλαμβάνεται στην ίδια κατηγορία της καταστάσεως αποτελεσμάτων που υπήρχε και η προηγούμενη εκτίμηση. **Θεμελιώδη λογιστικά σφάλματα** Θεμελιώδες θεωρείται ένα λογιστικό λάθος εξαιτίας του οποίου οι οικονομικές καταστάσεις που αφορά δεν δίδουν τη πραγματική εικόνα. Συνήθως όταν εντοπίζεται και διορθώνεται ενα σημαντικό λογιστικό λάθος σε μεταγενέστερη περίοδο, τότε η

ΔΛΠ 8: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ, ΘΕΜΕΛΙΩΔΗ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 8**
	διόρθωση αυτή γίνεται δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού κέρδη εις νέο και επανασυντάσσονται διορθωμένες συγκριτικές καταστάσεις ωσάν να υπήρχε η διόρθωση, εκτός εάν είναι αδύνατον να γίνει αυτό. Για τη διόρθωση αυτή απαιτείται γνωστοποίηση στις Σημειώσεις. Εναλλακτικά επιτρέπεται και ο λογισμός της διόρθωσης του σφάλματος να γίνει στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης χωρίς ανάλογη υποχρεωτική επανασύνταξη των προηγούμενων περιόδων, οπότε απαιτείται πλήρης γνωστοποίηση στις Σημειώσεις.
Δέν υπάρχουν σαφείς οδηγίες. Η διόρθωση γίνεται είτε δια μέσου του υπολοίπου κερδών εις νέο, είτε δια μέσου των αποτελεσμάτων, χωρίς όμως να απαιτούνται ρητά κάποιες γνωστοποιήσεις.	**Αλλαγή σε λογιστικές αρχές**
Δέν υπάρχει διάταξη για επιβολή αναδρομικής εφαρμογής ή ανασύνταξη οικονομικών καταστάσεων. Συνήθως οι επιδράσεις από την αλλαγή σε λογιστικές αρχές, γίνονται στη χρήση που συμβαίνουν. Απαιτείται γνωστοποίηση με σημείωση επί του ισολογισμού ή στο προσάρτημα.	Αλλαγή σε λογιστικές αρχές επιτρέπεται μόνο όταν αυτή : - απαιτείται από νόμο - από αλλαγή σε λογιστικό πρότυπο - πρέπει να αποδοθεί ορθότερα κάποια συναλλαγή και πράξη Η αλλαγή εφαρμόζεται αναδρομικά, δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού κερδών εις νέο, και ανασυντάσσεται η συγκριτική πληροφορία των παρελθουσών χρήσεων εαν αυτό είναι εφικτό να γίνει, διαφορετικά λογίζεται στα αποτελέσματα χρήσης οπότε απαιτείται σύνταξη pro-forma οικονομικών συγκριτικών καταστάσεων. Απαιτείται γνωστοποίηση στις Σημειώσεις.

ΔΛΠ 8: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ, ΘΕΜΕΛΙΩΔΗ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 8

Φορολογικά Σχόλια

Διόρθωση σημαντικών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις προηγουμένων χρήσεων

Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι σε περίπτωση σημαντικών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις προηγουμένων χρήσεων, οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα είτε να αναπροσαρμόζουν τις οικονομικές καταστάσεις των προηγουμένων ετών, είτε να αναπροσαρμόζουν το αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης.

Κατά το άρθρο 29 παρ. 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 17 παρ. 8 του ΚΒΣ, πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης καταχωρούνται στον ισολογισμό το αργότερο εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της χρήσης. Αυτό σημαίνει ότι μετά την ημερομηνία αυτή οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης καθίστανται οριστικές. Έτσι, σε σχέση με τη δυνατότητα τροποποίησης των οικονομικών καταστάσεων προηγούμενων ετών και υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2205/1992) έχει κρίνει ότι μετά την πάροδο των προθεσμιών που προβλέπει η ισχύουσα νομοθεσία για τη σύνταξη του ισολογισμού, δεν επιτρέπεται να γίνονται εγγραφές τροποποιητικές του ισολογισμού, και επομένως η επιχείρηση δεν μπορεί να υποβάλλει για τέτοιο σκοπό τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν με την εισαγωγή των ΔΛΠ, τα οποία επιτρέπουν πλέον τη διόρθωση, για σκοπούς λογιστικούς, προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων, θα μπορούν οι επιχειρήσεις να προβαίνουν στις αντίστοιχες τροποποιήσεις των φορολογητέων τους αποτελεσμάτων.

Επισημαίνουμε επίσης ότι, κατ' εφαρμογή του άρθρου 72 παρ.1 του ΚΦΕ, προβλέπεται ότι σε περίπτωση που φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε άλλο έτος από αυτό στο οποίο αφορά, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ έχει τη δυνατότητα να προβεί σε τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των αντίστοιχων ετών. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν η συγκεκριμένη διάταξη, εφόσον διατηρηθεί, θα εφαρμόζεται σε διορθώσεις λαθών που βάσει των ΔΛΠ αναπροσαρμόζουν το αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης.

Εξάλλου, η αναπροσαρμογή εκ των υστέρων οικονομικών καταστάσεων παλαιοτέρων χρήσεων λόγω σημαντικών λαθών πιθανόν να θέτει το ζήτημα ανακρίβειας των φορολογικών βιβλίων των αντίστοιχων περιόδων, με τις φορολογικές συνέπειες που αυτό συνεπάγεται. Οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ θα πρέπει ενδεχομένως να αντιμετωπιστούν και υπό το πρίσμα των κριτηρίων που θέτουν τα ΔΛΠ για το πότε συντρέχει περίπτωση διορθώσεως σημαντικών λαθών.

Μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους

Οι ίδιοι προβληματισμοί προκύπτουν ως ανωτέρω.

ΔΛΠ 10 : ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΤΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 10
Τα μερίσματα αναγνωρίζονται και καταχωρούνται όταν εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας και χωρίς την τελική έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων. Η αναγνώριση του μερίσματος ως υποχρέωση αναγνωρίζεται χωρίς να χρειάζεται να εγκριθούν.	Τα γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού είναι τα γεγονότα εκείνα τα οποία επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση. Τα γεγονότα αυτά μπορεί να είναι είτε διορθωτικά (παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού) ή μη διορθωτικά (ενδεικτικά συνθηκών τα οποία προέκυψαν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού). Η επιχείρηση θα πρέπει να αναμορφώνει τις οικονομικές της καταστάσεις για μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού γεγονότα τα οποία παρέχουν απόδειξη ότι προϋπήρχαν της ημερομηνίας του Ισολογισμού. Αντίθετα δεν θα πρέπει να αναμορφώνονται οι οικονομικές καταστάσεις για γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού αν οι συνθήκες αυτών προέκυψαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού. Αν τα μερίσματα προς κατόχους τίτλων προτείνονται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, η επιχείρηση δεν θα πρέπει να τα καταχωρεί ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα μερίσματα αυτά θα πρέπει να γνωστοποιούνται (σύμφωνα με το ΔΛΠ 1) είτε στον Ισολογισμό σαν διάθεση μέσα στα στοιχεία της καθαρής θέσης ή στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Αν η Διοίκηση μιας εταιρίας προτίθεται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού να ρευστοποιήσει την επιχείρηση είτε να παύσει την λειτουργία της ή δεν έχει άλλη εναλλακτική πραγματική λύση από το να πράξει τα παραπάνω, οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα πρέπει να καταρτίζονται με βάση την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητάς της (going concern). Απαιτείται γνωστοποίηση (ΔΛΠ 1) αν οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί με βάση την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας της επιχείρησης, ή η Διοίκηση είναι ενήμερη για ουσιώδεις αβεβαιότητες οι οποίες μπορούν να επηρεάσουν την ικανότητα της επιχείρησης να εξακολουθήσει τις δραστηριότητές της. Θα πρέπει να γνωστοποιείται από την επιχείρηση η ημερομηνία της έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων καθώς και το ποιός έδωσε αυτήν την έγκριση. Σε περίπτωση που οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης ή άλλοι έχουν την δυνατότητα τροποποίησης των οικονομικών καταστάσεων μετά την έκδοσή τους το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται. Αν μία επιχείρηση λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αυτή, θα πρέπει να ενημερώνονται αντίστοιχα οι γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις πληροφορίες αυτές

<u>Φορολογικά Σχόλια</u>

Βλ. ανάλυση στο κεφάλαιο για τα σημαντικά λάθη και τις μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους (ΔΛΠ 8).

<table>
<tr><th colspan="2">ΔΛΠ 11 : ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ</th></tr>
<tr><th>Ελληνικό Δίκαιο</th><th>ΔΛΠ 11</th></tr>
<tr><td>Σύμφωνα με την γνωμάτευση No.257/1995 του ΕΣΥΛ, οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας την μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου ή με βάση την μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Η συνήθης όμως μέθοδος λογιστικοποίησης είναι η αναγνώριση του εσόδου με βάση τις τιμολογήσεις, οι οποίες ακολουθούν τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις. Το κόστος καταχωρείται στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται ενώ τυχόν μελλοντικές ζημίες δεν αναγνωρίζονται.</td><td>Οι συμβάσεις κατασκευής έργων θα πρέπει να αντιμετωπίζονται σε επίπεδο κάθε μίας ξεχωριστής σύμβασης (εκτός εάν οι συμβάσεις έχουν συναφθεί σαν ένα ενιαίο σύνολο ή αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου προγράμματος με γενικό όριο κέρδους). Τα συμβατικά έσοδα και έξοδα θα πρέπει να αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου (percentage of completion) κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού όταν η έκβαση της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Σε περίπτωση μη αξιόπιστης εκτίμησης του αποτελέσματος της σύμβασης το κόστος θα πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιήθηκε και το έσοδο θα πρέπει να καταχωρείται μόνο στην έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί (cost recovery method). Οποιαδήποτε αναμενόμενη ζημία από την σύμβαση κατασκευής θα πρέπει να επιβαρύνει άμεσα τα αποτελέσματα.
Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες απαιτούνται από την επιχείρηση είναι:
□ Το ποσό του συμβατικού εσόδου που λογίστηκε στα έσοδα της χρήσης
□ Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που λογίστηκε στην χρήση
□ Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του ποσοστού ολοκλήρωσης των συμβάσεων σε εξέλιξη
□ Για τις συμβάσεις σε εξέλιξη θα πρέπει να γνωστοποιούνται το συγκεντρωτικό ποσό των δαπανών που έγιναν και των κερδών που καταχωρήθηκαν (μείον τις καταχωρηθείσες ζημίες) καθώς και το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν και των παρακρατήσεων
□ Το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για το συμβατικό έργο ως απαίτηση
□ Το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για το συμβατικό έργο ως υποχρέωση</td></tr>
</table>

ΔΛΠ 12: ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ SIC 21 : Υπολειμματική Αξία από μη Αποσβέσιμα Πάγια SIC 25 : Αλλαγές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Εταιρείας ή Μετόχου	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 12/ SIC 21/ SIC 25**
Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών. Υπολογίζεται σύμφωνα με κατάλληλες αναμορφώσεις εξόδων/εσόδων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.	Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά. Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του λογιστικού αποτελέσματος και αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης υπολογισμού. Ο φόρος που αντιστοιχεί στις προσωρινές (temporary) διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών εξόδων/εσόδων, λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά και υπολογίζεται σαν διαφορά στοιχείων του ισολογισμού μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης αυτών. Όταν μία χρονική διαφορά κλείσει, τότε αντιλογίζεται και ο αντίστοιχος αναβαλλόμενος φόρος που είχε λογισθεί όταν είχε προκύψει αρχικά η διαφορά. Για την αναγνώριση αναβαλλόμενου εισπρακτέου/συμψηφιστέου φόρου (deferred tax asset), πρέπει να υπάρχει βεβαιότητα ότι η εταιρεία θα είναι κερδοφόρος όταν μελλοντικά κλείσει η χρονική διαφορά αυτή, έτσι ώστε να συμψηφίσει την απαίτηση με την φορολογική υποχρέωση.
Δεν υπάρχει διάταξη που να ομιλεί περί λογισμού αναβαλλόμενου φόρου.	Σε περίπτωση ενδεχόμενης φορολογικής υποχρέωσης η οποία ενδέχεται να συμβεί μόνο κατόπιν αποφάσεων της διοίκησης της εταιρείας (π.χ. διανομή ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών για τα οποία πρέπει να πληρωθεί φόρος) τότε δεν υπάρχει υποχρέωση λογισμού του αναβαλλόμενου φόρου, αλλά μόνο γνωστοποίηση αυτού στις οικονομικές καταστάσεις Απαγορεύεται η προεξόφληση αναβαλλόμενων χρεωστικών ή πιστωτικών φόρων Χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής ο οποίος πιθανολογείται ότι θα ισχύει κατά την πραγματοποίηση της χρονικής διαφοράς Οι χρονικές διαφορές εάν αφορούν στοιχεία καθαρής θέσης, τότε και ο αναβαλλόμενος φόρος επ' αυτών θα λογισθεί απευθείας στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα.

ΔΛΠ 12: ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
SIC 21 : Υπολειματική Αξία από μη Αποσβέσιμα Πάγια
SIC 25 : Αλλαγές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Εταιρείας ή Μετόχου

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 12/ SIC 21/ SIC 25
	SIC 21 Η SIC 21 αναφέρει ότι ο αναβαλλόμενος φόρος που αναλογεί σε πάγια που αναπροσαρμόζονται σε τρέχουσες αξίες αλλά δεν αποσβένονται, πρέπει να υπολογίζεται στην αξία η οποία θα προκύψει από την ρευστοποίησή τους (πώληση) και όχι από την απόσβεσή τους επειδή ακριβώς δεν αποσβένονται. **SIC 25** Η SIC 25 αναφέρει ότι αν υπάρξουν αλλαγές στο ευρύτερο φορολογικό καθεστώς, είτε στην εταιρεία είτε στους μετόχους έτσι ώστε οι φορολογκές υποχρεώσεις να είναι διαφορετικές, τότε η διαφορά που προκύπτει πρέπει να λογιστοκοποιείται στα αποτελέσματα, εκτός εάν η αλλαγή αφορά στοιχεία που έχουν λογιστοκοποιηθεί στην καθαρή θέση, οπότε ο φόρος λογίζεται ανάλογα.

ΔΛΠ 12: ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
SIC 21 : Υπολειμματική Αξία από μη Αποσβέσιμα Πάγια
SIC 25 : Αλλαγές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Εταιρείας ή Μετόχου

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 12/ SIC 21/ SIC 25

Φορολογικά Σχόλια

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης στην οποία αφορά και βαρύνει τα αποτελέσματα της.

Με βάση τα άρθρα 45 του Κ.Ν. 2190/1920 και 99 παρ. 1 (α) του ΚΦΕ, ο φόρος δεν διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου δε να προσδιορισθεί το σχετικό ποσό φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές (δηλ. ποσά εξόδων/εσόδων που με βάση τους φορολογικούς κανόνες θα πρέπει να αντιμετωπισθούν διαφορετικά από ότι με βάση τους λογιστικούς κανόνες). Δεδομένου επίσης ότι δεν υπάρχει η έννοια του αναβαλλόμενου φόρου, δεν τίθεται θέμα οποιασδήποτε διάκρισης των λογιστικών διαφορών ανάλογα με τη μελλοντική τους εξέλιξη.

Υπό το πρίσμα του λογισμού και απεικόνισης τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος σε προσωρινές και μόνιμες, με βάση τα ΔΛΠ, τίθενται θέματα επαναθεώρησης του τρόπου υπολογισμού, δήλωσης και απόδοσης του φόρου εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα:

- Προκύπτει ζήτημα επανοριοθέτησης της βάσης υπολογισμού του φόρου, π.χ. στην περίπτωση που θα λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα <u>πριν</u> από την επιβάρυνση (ή επαύξηση) με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (ή απαίτηση) αντίστοιχα.
- Όπως διαφαίνεται από τα σχόλια που παραθέτουμε στην παρούσα εργασία, η υιοθέτηση των ΔΛΠ μπορεί να έχει ως συνέπεια τη δημιουργία περισσότερων διαφορών μεταξύ των λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων (στο βαθμό που τελικά δεν προσαρμοστούν ή προσαρμοστούν σε μικρή έκταση οι φορολογικές διατάξεις στα ΔΛΠ).

Επιπλέον, τίθεται θέμα διάκρισης των λογιστικών διαφορών σε προσωρινές και μόνιμες. Κάτι τέτοιο θα συνεπάγεται ενδεχομένως από πρακτικής πλευράς:

- διαφορετική επεξεργασία των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να παρέχεται τελικά λεπτομερής και διακριτή απεικόνιση των λογιστικών διαφορών και της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης/απαίτησης
- διαμόρφωση κατάλληλων, επεξηγηματικών και πληροφοριακών συνοδευτικών εντύπων και καταστάσεων
- διαφορετικό χρόνο και διαδικασία υποβολής στοιχείων προς τις Φορολογικές Αρχές
- διαφορετική διαδικασία ελέγχου στοιχείων από τις Φορολογικές Αρχές

ΔΛΠ 14: ΠΑΡΟΧΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΑΝΑ ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 14**
Δεν υπάρχει τίποτε σχετικό στην ελληνική νομοθεσία.	Οι εισηγμένες εταιρείες, πρέπει να παρουσιάζουν τα λογιστικά αποτελέσματα και τα κυριότερα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της επιχείρησης αναλυμένα στα κύρια και δευτερεύοντα επιχειρησιακά και γεωγραφικά τμήματα της εταιρείας. Το επίπεδο σημαντικότητας για την δημιουργία τμήματος είναι 10% επί του συνόλου. Επίσης όλα τα τμήματα πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσα με το 75% των συνολικών εσόδων της εταιρείας.

Φορολογικά Σχόλια

Το ΔΛΠ 14 προβλέπει ότι κάθε εισηγμένη επιχείρηση που έχει περισσότερους από έναν επιχειρησιακούς τομείς (business segments) ή γεωγραφικούς τομείς δράσης, πρέπει να δείχνει αναλυτικά τα αποτελέσματα ανά τομέα (και ανά γεωγραφική περιοχή) καθώς επίσης το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που αντιστοιχούν στα τμήματα αυτά.

Αυτό πρέπει να γίνεται όταν κάθε τμήμα είναι μεγαλύτερο από το 10% του συνόλου.

Στην Ελληνική έννομη τάξη δεν υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση. Ωστόσο, η έννοια του επιχειρησιακού τομέα (κλάδου) αποκτά σημασία υπό φορολογική άποψη αφενός στον προσδιορισμό της έννοιας της «μεταβίβασης επιχείρησης» λόγω πώλησης, για σκοπούς επιβολής του φόρου υπεραξίας 20% που προσδιορίζεται στο άρθρο 13 παρ. 1 του ΚΦΕ, αφετέρου στο πλαίσιο των φορολογικών νόμων που διέπουν μετασχηματισμούς (δηλαδή Ν. 1297/1972, Ν. 2166/1993, Ν. 2515/1997), οι οποίοι προβλέπεται ότι εφαρμόζονται και επί "*απόσχισης κλάδου*". Η έννοια του κλάδου δε δίδεται από τα εν λόγω νομοθετήματα, αλλά έχει διαμορφωθεί από τη σχετική διοικητική και δικαστηριακή νομολογία.[1]

Τίθεται λοιπόν το ζήτημα κατά πόσο η εισαγωγή της υποχρέωσης της ξεχωριστής λογιστικής παρακολούθησης ανά κλάδο με βάση τα ΔΛΠ θα επηρεάσει και τα κριτήρια αναγνώρισης κλάδου – επιχείρησης τα οποία ερμηνευτικά ισχύουν επί του παρόντος, διαμορφώνοντας τελικά και τον αντίστοιχο φορολογικό χειρισμό (π.χ. υποχρεώσεις από πλευράς ΚΒΣ, προϋποθέσεις εφαρμογής της εταιρικής και φορολογική νομοθεσίας που διέπει μετασχηματισμούς, πωλήσεις επιχειρήσεων κλπ).

---

[1] Συγκεκριμένα, σύμφωνα με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ 1103/1990, που εκδόθηκε ύστερα από γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (52/1990), έγινε δεκτό ότι ως μεταβίβαση ή εισφορά «κλάδου» επιχείρησης νοείται η μεταβίβαση ή εισφορά ενός ανεξάρτητου λειτουργικά τμήματος αυτής, εφόσον δύναται να προσδιοριστεί αυτοτελώς το σύνολο της περιουσίας του ως συνόλου δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Προκύπτει λοιπόν ότι αντικείμενο απόσχισης δεν μπορεί να αποτελέσει κάθε σύνολο περιουσίας, κατ' επιλογήν των εμπλεκομένων εταιρειών, παρά μόνο αν αυτό αποτελείται από όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού που συνέχονται ως λειτουργικό σύνολο (π.χ. όταν οι σχετικές δραστηριότητες παρακολουθούνται διακεκριμένα στα λογιστικά βιβλία της εισφέρουσας επιχείρησης – Απόφαση Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ 1062/1989, σε Λογιστή 1989, σελ. 591 επ.).

ΔΛΠ 15: ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 15
Βασική λογιστική αρχή σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων είναι η εφαρμογή των κανόνων του ιστορικού κόστους, η οποία ταυτόχρονα εξυπηρετεί την αρχή της συντηρητικότητας. Το ελληνικό δίκαιο δεν έχει υιοθετήσει καμία από τις μεθόδους σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε να φανερώνονται οι τυχόν δραστικές μεταβολές των τιμών.	Σε ότι αφορά το ΔΛΠ 15, το Συμβούλιο της IASB αποφάσισε ότι οι επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται να γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με αυτό, προτρέπει όμως αυτές να το εφαρμόζουν. Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για να φανερώνει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών πάνω στις αποτιμήσεις που πραγματοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης και της χρηματοοικονομικής της θέσεως. Εφαρμόζεται όταν συντρέχουν σοβαροί λόγοι οι οποίοι έχουν επηρρεάσει σοβαρά το επίπεδο των τιμών σε κάποια χώρα, έτσι ώστε να χρειάζεται αναπροσαρογή για να εκφρασθεί το τρέχον παραγματικό επίπεδο των τιμών και συνεπώς των αξιών με τις οποίες εκφράζονται οι οικονομικές καταστάσεις. Οι βασικοί μέθοδοι για τον προσδιορισμό του εισοδήματος είναι δύο: i) Μέθοδος της Γενικής Αγοραστικής Δύναμης με την οποία επαναπροσδιορίζονται ορισμένα ή όλα τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, με βάση τις μεταβολές του γενικού επιπέδου τιμών. ii) Μέθοδος του Τρέχοντος Κόστους με την οποία, ως κύρια βάση αποτιμήσεως χρησιμοποιείται το κόστος αντικαταστάσεως ή η υψηλότερη αξία μεταξύ του κόστους αντικατστάσεως, της παρούσας αξίας και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Οι επιχειρήσεις κατ'ελάχιστον πρέπει να παρέχουν τις κάτωθι γνωστοποιήσεις στην περίπτωση που εφαρμόσουν αυτό το ΔΛΠ: i) το ποσό της διόρθωσης των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων ii) το ποσό της διόρθωσης του κόστους πωλήσεων iii) οι διορθώσεις που σχετίζονται με νομισματικά στοιχεία ή τις επιδράσεις στα ξένα και τα ίδια κεφάλαια. iv) η συνολική επίδραση στα αποτελέσματα της χρήσης. v) Το τρέχον κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων και των αποθεμάτων vi) Περιγραφή των μεθόδων και το είδος των δεικτών που χρησιμοποιήθηκαν. Η Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων πιστεύει ότι απαιτείται περισσότερη εμπειρία προκειμένου να αντιμετωπισθεί η περίπτωση να ζητηθεί από τις επιχειρήσεις να καταρτίζουν τις κύριες οικονομικές καταστάσεις τους χρησιμοποιώντας κάποιο πλήρες και ομοιόμορφο σύστημα απεικόνισης των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών.

ΔΛΠ 15: ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 15**

<u>Φορολογικά Σχόλια</u>

Η τυχόν εφαρμογή του ΔΛΠ αυτού (που είναι προαιρετική) μπορεί να θέσει ζήτημα επηρεασμού και των φορολογικών διατάξεων που αφορούν αποτίμηση για σκοπούς διαμόρφωσης των φορολογητέων αποτελεσμάτων.

ΔΛΠ 16 : ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ
SIC 14 : Απομείωση Αξίας Παγίων και Σχετικά Κόστη Αποκατάστασης Ζημιών
SIC 23 : Δαπάνες Συντήρησης και Επιθεώρησης Παγίων
SIC 6 : Κόστος Διαμόρφωσης Υπάρχοντος Λογισμικού

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 16 / SIC 14, 23, 6
Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Ν.2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 100/98 το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές. Οι αναπροσαρμογές αξίας επιτρέπονται μόνο για γήπεδα, οικόπεδα και κτίρια και μόνο βάσει νόμου (2065/92). Φορολογικοί νόμοι επιτρέπουν και επιταχυνόμενες αποσβέσεις. Οι τράπεζες όταν αποκτούν πάγια από πλειστηριασμούς περιουσιακών στοιχείων (συνήθως πελατών τους) τα καταχωρούν στο κόστος πλειστηριάσματος και έχουν την υποχρέωση να τα πουλήσουν εντός των επόμενων 3 ετών βάσει διάταξης της Τράπεζας της Ελλάδος. Όσα δεν χρησιμοποιούνται δεν αποσβένονται. Οι εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων συνήθως αποσβένονται στη διάρκεια του συμβολαίου μίσθωσης. Όμως συχνά αποσβένονται 20% ετησίως.	Ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι τα υλικά πάγια στοιχεία που κατέχονται για λειτουργικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων. Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεως. Η αρχική καταχώριση ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, γίνεται σύμφωνα με το κόστος κτήσης του. Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα δεν αποτελούν κοστολογικό στοιχείο του παγίου. Στη περίπτωση που διενεργούνται δαπάνες για το εν λόγω πάγιο, οι οποίες αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένονται από αυτό, οι δαπάνες αυτές προσαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου. Οποιαδήποτε άλλη δαπάνη σχετιζόμενη με το πάγιο, βαρύνει τα έξοδα της χρήσης. **<u>Αποτίμηση μεταγενέστερη από την αρχική καταχώρηση:</u>** Α) Βασική μέθοδος: Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος κτήσης, μειωμένες με τις σωρευμένες αποσβέσεις τους. Β) Εναλλακτική μέθοδος: Το Πρότυπο αυτό ορίζει ότι σε τακτά χρονικά διαστήματα, πρέπει να γίνονται αναπροσαρμογές στην αξία των παγίων, έτσι ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές, πρέπει να γίνονται με βάση εκτίμηση που αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές. Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου, θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία στην οποία αυτό το πάγιο ανήκει. Το ποσό της αναπροσαρμογής πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση ιδιαίτερου λογαριασμού της καθαρής θέσης, εκτός αν αυτή η αναπροσαρμογή αντιστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση, οπότε και καταχωρείται στα έσοδα.

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 16 / SIC 14, 23, 6
	Αποσβέσεις: Το πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, έτσι ώστε η δαπάνη αποσβέσεως να συσχετίζεται με τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την χρησιμοποίησή του. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου προσδιορίζεται από τις εκτιμήσεις της επιχείρησης, η οποία λαμβάνει υπ' όψη της την αναμενόμενη φυσιολογική φθορά του και την τεχνική του απαξίωση. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς, όπως και η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται. Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί επαρκώς τις βάσεις αποτίμησης των παγίων, τις μεθόδους και τους συντελεστές απόσβεσης, την κίνηση των λογαριασμών των παγίων μέσα στη χρήση, την ύπαρξη βαρών και δεσμεύσεων επί αυτών και στοιχεία για τυχόν αναπροσαρμογές αξιών που έγιναν. <u>SIC 14</u> Η Διερμηνεία αυτή ορίζει ότι απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για πληρωμές αποζημιώσεως από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή αντικαταστάσεως περιουσιακών στοιχείων είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να λογιστικοποιούνται διακεκριμένα. Η χρηματική ή μη αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν ή χάθηκαν, πρέπει να λογιστικοποιείται σαν έσοδο όταν αυτή λαμβάνεται. Απαγορεύεται να λογίζεται σαν έσοδο επόμενων χρήσεων η μειωτικά της ζημιάς του παγίου. <u>SIC 23</u> Το κόστος μιας σημαντικής επιθεώρησης ή μιας γενικής επισκευής ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητιποιήσεων, πρέπει να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται εκτός αν: Α) η επιχείρηση έχει διαπιστώσει ως ένα ξεχωριστό συνθετικό μέρος του περιουσιακού στοιχείου ένα ποσό που αφορά μια σημαντική επιθεώρηση ή επισκευή του, το οποίο έχει ήδη αποσβεστεί, έτσι ώστε να αντανακλάται η

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 16 / SIC 14, 23, 6
Το κόστος διατήρησης και επαύξησης του λογισμικού καταχωρείται συνήθως σε ειδικό λογαριασμό των αύλων παγίων σαν λογισμικό και αποσβένεται 30% ετησίως. Συχνά, επίσης εξοδοποιείται ενώ σπανιότερα ενσωματώνεται στο κόστος του hardware που αφορά και αποσβένεται με αυτό.	ανάλωση των ωφελειών. Β) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Γ) το κόστος της σημαντικής επιθεώρησης ή γενικής επισκευής στην επιχείρηση μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. <u>SIC 6</u> Το κόστος το οποίο πραγματοποιείται για την διατήρηση της απόδοσης ή των οικονομικών ωφελειών τα οποία μία επιχείρηση περιμένει από τα λογισμικά της προγράμματα θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδα και δεν θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται.

ΔΛΠ 16: ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ **SIC 14 : Απομείωση Αξίας Παγίων και Σχετικά Κόστη Αποκατάστασης Ζημιών** **SIC 23 : Δαπάνες Συντήρησης και Επιθεώρησης Παγίων** **SIC 6 : Κόστος Διαμόρφωσης Υπάρχοντος Λογισμικού**	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 16 / SIC 14, 23, 6**

Φορολογικά Σχόλια

Με βάση τα ΔΛΠ, τα ενσώματα πάγια καταχωρούνται αρχικά στην τιμή κτήσης, η οποία για τα ακίνητα συμπεριλαμβάνει και τα διάφορα έξοδα απόκτησής τους (π.χ. συμβολαιογραφικά).

Περαιτέρω, νοείται πλέον η δυνατότητα αποτίμησης των παγίων στην τρέχουσα αξία τους, εφόσον η επιχείρηση το θεωρεί σκόπιμο. Αυτό ισχύει τόσο για τα επενδυτικά ακίνητα, για τα οποία η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να τα αποτιμά ετησίως στην τρέχουσα αξία τους, όσο και για τα υπόλοιπα πάγια, για τα οποία προβλέπεται η δυνατότητα διενέργειας συχνών (π.χ. κάθε δύο-τρία χρόνια) αναπροσαρμογών στην τρέχουσα αξία (fair value). Συνεπάγεται λοιπόν ότι με τα ΔΛΠ μπορεί να εμφανίζονται κέρδη ή ζημίες από αποτίμηση αξίας παγίων, τα οποία σε ορισμένες περιπτώσεις μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσης.

Τέλος, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση συντελεστές που διαμορφώνονται από την προσδοκώμενη κάθε φορά από την επιχείρηση ωφέλιμη ζωή του παγίου. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

Από την άλλη, με βάση τις εσωτερικές διατάξεις όπως ισχύουν επί του παρόντος, το άρθρο 28 παρ. 3, 4 του ΚΒΣ, τα πάγια αποτιμώνται στην αξία κτήσης, η οποία για τα ακίνητα δεν περιλαμβάνει τα έξοδα απόκτησής τους, ρητά προβλέπει ότι, κατά περίπτωση, τα σχετικά έξοδα καταχωρούνται ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή εξοδοποιούνται στη χρήση. Αναπροσαρμογή της αξίας επιτρέπεται μόνο στην ειδική περίπτωση που ορίζουν τα άρθρα 20 επ. του Ν. 2065/1992, τα οποία προβλέπουν την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ως υποχρεωτικά διενεργούμενη κάθε 4 χρόνια, με βάση συντελεστές που ορίζονται από Υπουργικές Αποφάσεις. Οι δε αποσβέσεις που αναγνωρίζονται από την Ελληνική φορολογική νομοθεσία ως φορολογικά εκπιπτόμενες είναι μόνο οι αποσβέσεις εκείνες που συμπίπτουν με τα συγκεκριμένα ποσοστά που καθορίζει για κάθε κατηγορία παγίων το Π.Δ. 100/1998.

Με βάση λοιπόν τις ανωτέρω διαφορές, τίθενται τα ακόλουθα ζητήματα:

1. Αν ο προσδιορισμός της αξίας κτήσης ακινήτων για φορολογικούς σκοπούς θα ευθυγραμμιστεί με τον αντίστοιχο για τα ΔΛΠ.
2. Αν οι κανόνες περί αποτίμησης των παγίων σύμφωνα με τα ΔΛΠ θα εφαρμόζονται μόνο για σκοπούς οικονομικών καταστάσεων, ή θα επεκτείνονται και στην αποτίμηση (και αναπροσαρμογή) για φορολογικούς σκοπούς.
   Αυτά περαιτέρω θα επηρεάσουν:
   - τον τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων (π.χ. επί της αξίας κτήσης ή επί της αξίας που διαμορφώνεται κατόπιν αποτίμησης
   - τον φορολογικό χειρισμό (δηλ. συνυπολογισμό στα φορολογητέα αποτελέσματα) των κερδών ή ζημιών που τυχόν προκύπτουν από την αποτίμηση
   - τον προσδιορισμό και περαιτέρω φορολογικό χειρισμό του κέρδους ή της ζημίας από τυχόν μεταγενέστερη πώληση του παγίου
3. Αν οι διαφορές ανάμεσα στις λογιστικές αποσβέσεις με βάση τα ΔΛΠ και στα ποσοστά του Π.Δ. 100/1998 θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ή όχι.

ΔΛΠ 17: ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 17
Οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως εμφανίζονται ως λειτουργικές μισθώσεις (operational leases). Στο τέλος της μίσθωσης η κυριότητα των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων μεταβιβάζεται στον μισθωτή σε τιμή σημαντικά χαμηλότερη από την πραγματική τους αξία. Τα εκμισθωμένα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία και αποσβένονται με τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μηνιαία μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου.	Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις(finance or capital leases) απεικονίζονται ως απαιτήσεις. Είναι αυτές κατά τις οποίες οι κίνδυνοι και τα ωφέλη έχουν μεταβιβασθεί στον μισθωτή. - Συνεπώς, το ελάχιστο σύνολο των μισθωμάτων που πρόκειται να εισπραχθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, πλέον της υπολειμματικής αξίας των εκμισθωμένων παγίων, κεφαλαιοποιούνται και εμφανίζονται ως απαιτήσεις κατά πελατών. Τα έσοδα από τις μισθώσεις αναγνωρίζονται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκειά της μίσθωσης και λογίζονται στα έσοδα από τόκους. Διαχωρίζονται σε κεφάλαιο και τόκο Για να χαρακτηρισθεί μία μίσθωση ως χρηματοοικονομική, πρέπει να τηρούνται οι εξής προυποθέσεις: • Μεταβίβαση κυριότητας εκμισθούμενου παγίου στον μισθωτή κατά τη λήξη της μίσθωσης. • Παρέχεται στο μισθωτή η δυνατότητα αγοράς του παγίου στο τέλος της μίσθωσης σε αξία σημαντικά χαμηλότερη από την αναμενόμενη αγοραία αξία του παγίου και υπάρχει πρόθεση αγοράς του παγίου απο πλευράς μισθωτή. • Η διάρκεια μίσθωσης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας η μη. • Η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι μεγαλυτερη η περίπου ίση από την αγοραία αξία του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας η μη. Στα βιβλία του εκμισθωτή: - Το σύνολο των τοκοχρεωλυτικών μισθωμάτων απεικονίζεται σαν απαίτηση και πιστώνεται με τα εισπραττόμενα μισθώματα. - Το σύνολο των τόκων των μισθωμάτων πιστώνεται σε λογαριασμό εσόδων επομένων χρήσεων (unearned income) και μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Στα βιβλία του μισθωτή: - Το μισθούμενο πάγιο απεικονίζεται στα πάγια και πιστώνεται σχετική υποχρέωση. Κεφαλαιοποείται το χαμηλότερο μεταξύ της τρέχουσας αξίας των παγίων που μισθώνονται και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μελλοντικών μισθωμάτων

ΔΛΠ 17: ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 17**
Η διαφορά μεταξύ τιμήματος και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα σε όλες τις περιπτώσεις.	- Το μέρος του τοκοχρεωλυτικού μισθώματος που αφορά κεφάλαιο μειώνει τη σχηματισθείσα υποχρέωση. - Το μέρος του μισθώματος που αφορά τόκους μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως σαν χρηματοοικονομικό έξοδο. - Το πάγιο αποσβένεται βάσει της ωφέλιμης ζωής του. Στην περίπτωση που δεν πρόκειται να μεταβιβασθεί η κυριότητα, αποσβένεται στη μικρότερη περίοδο μεταξύ ωφέλιμης ζωής και διάρκειας μίσθωσης. **Πώληση και επαναμίσθωση** Στις περιπτώσεις πώλησης και επαναμίσθωσης σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης, η τυχόν διαφορά μεταξύ τιμήματος πώλησης και καθαρής αναπόσβεστης αξίας του παγίου, κεφαλαιοποιείται και αποσβένεται στην διάρκεια της μίσθωσης. Στη περίπτωση λειτουργικής μίσθωσης, η παρόμοια διαφορά, πρέπει να πάει στα αποτελέσματα. Αν η τιμή πώλησης είναι υψηλότερη η χαμηλότερη της τρέχουσας αξίας του παγίου, τότε επιτρέπεται υπό όρους η κεφαλαιοποίηση και απόσβεση.

ΔΛΠ 17: ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 17**

Φορολογικά Σχόλια

Τα ΔΛΠ - σε αντίθεση με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας - αναγνωρίζουν το χρηματοδοτικό χαρακτήρα των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) και κατά συνέπεια επιβάλλουν διαφορετικούς κανόνες για τη λογιστική απεικόνιση τους. Οι διαφορές αυτές στη λογιστική απεικόνιση επηρεάζουν και ορισμένες διατάξεις του Ν. 1665/1986 για το leasing, με τις οποίες μάλιστα έρχονται σε ευθεία αντίθεση, δεδομένου ότι ο Ν.1665/1986, μολονότι αναφέρεται τυπικά στη χρηματοδοτική μίσθωση (financial leasing), ουσιαστικά έχει βασισθεί στα χαρακτηριστικά της απλής, δηλαδή χωρίς χρηματοδοτικό χαρακτήρα, μίσθωσης (operating leasing). Συγκεκριμένα:

1. Αποσβέσεις

Με το καθεστώς των ΔΛΠ αποσβέσεις επί του μισθωμένου παγίου διενεργεί ο μισθωτής, κατά κανόνα στη βάση της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Αυτό έρχεται σε ευθεία αντίθεση με το άρθρο 6 παρ.5 του Ν.1665/1986, που προβλέπει τη διενέργεια αποσβέσεων επί των μισθωμένων κινητών ή ακινήτων (πλην οικοπέδων) από την εκμισθώτρια εταιρεία leasing, στη βάση της διάρκειας της μίσθωσης.

2. Έσοδα - έξοδα

Με βάση τα ΔΛΠ, ως έσοδο του εκμισθωτή και αντίστοιχα έξοδο του μισθωτή αναγνωρίζεται το μέρος εκείνο του μισθώματος που αφορά αποπληρωμή τόκου. Αντίθετα, το άρθρο 6 παρ. 4 του Ν. 1665/1986 ορίζει ότι τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή αποτελούν ολόκληρα λειτουργικές του δαπάνες (και αντιστοίχως έσοδα του εκμισθωτή) και αναγνωρίζονται προς φορολογική έκπτωση (το ίδιο και το άρθρο 31 παρ. 1 (ιστ) του ΚΦΕ).

Στο πλαίσιο αυτό επηρεάζεται και η διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1(β), η οποία προβλέπει τη δυνατότητα έκπτωσης των μισθωμάτων leasing έως 60% για αυτοκίνητα με κυλινδρισμό κινητήρα έως 1400 cc, και έως 25% για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού, ενώ υπό καθεστώς ΔΛΠ οι πληρωμές προς τον εκμισθωτή δε λογίζονται ως μισθώματα.

3. Προβλέψεις

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω στο κεφάλαιο περί χορηγήσεων, τα ΔΛΠ δεν αναγνωρίζουν τη διενέργεια γενικών προβλέψεων βάσει αυθαίρετα οριζόμενων ποσοστών, παρά μόνο στη βάση ειδικά αιτιολογημένων παραδοχών.

Το άρθρο 6 παρ. 8 του Ν. 1665/1986 προσδιορίζει το φορολογικά εκπιπτόμενο ποσοστό προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων σε 2%. Επομένως με την εισαγωγή των ΔΛΠ, οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που διενεργούν οι εταιρείες leasing για σκοπούς οικονομικών καταστάσεων θα μπορεί να είναι είτε μεγαλύτερες, είτε και μικρότερες από τις προβλέψεις που αναγνωρίζονται επί του παρόντος, για φορολογική έκπτωση. Σε μια τέτοια περίπτωση θα πρέπει να προβλεφθεί ο τρόπος αντιμετώπισης των διαφορών αυτών από φορολογικής πλευράς.

SIC 15 Κίνητρα για Λειτουργικές Μισθώσεις	
	SIC 15
Δεν υπάρχει θεσμός παροχής κινήτρων στην Ελλάδα.	Τα κίνητρα τα οποία δίδονται σε μία λειτουργική μίσθωση (operating lease), (περίοδος χάριτος, εισφορά του εκμισθωτή στα έξοδα μετεγκατάστασης του μισθωτή κλπ) θα πρέπει να θεωρούνται αναπόσπαστο μέρος του αντιτίμου για την χρήση του μισθίου. Τα κίνητρα θα πρέπει να αναγνωρίζονται τόσο από τον εκμισθωτή όσο και από τον μισθωτή με βάση τους όρους της σύμβασης, και κάθε μέρος θα πρέπει να χρησιμοποιεί μία μέθοδο απόσβεσης πάνω στο καθαρό τίμημα.

ΔΛΠ 18: ΕΣΟΔΑ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 18**
Τα έσοδα κυρίως προέρχονται από τις εξής δραστηριότητες της επιχείρησης: • Πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων • Πωλήσεις υπηρεσιών • Επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις εκτός εκείνων που χορηγούνται για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων. • Επενδύσεις των διαθεσίμων κεφαλαίων της επιχείρησης	Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από: i) πώληση αγαθών ii) παροχή υπηρεσιών iii) χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα. Το Πρότυπο αυτό δεν εξετάζει τις συμβάσεις κατασκευής έργων(ΔΛΠ 11) και τα έσοδα που προκύπτουν από μισθωτήρια συμβόλαια(ΔΛΠ 17), μερίσματα από επενδύσεις που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης (ΔΛΠ 28), ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων και μεταβολές στην πραγματική αξία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή από την πώλησή τους. Έσοδο είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών οφελημάτων στη διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχειρήσεως και οδηγεί σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων(δεν περιλαμβάνονται εισφορές κεφαλαίου από τους μετόχους ή εταίρους). Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί, ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ μερών που έχουν πλήρη γνώση των στοιχείων μιας αντικειμενικής συναλλαγής.
Έσοδο είναι η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας	Δεν θεωρείται έσοδο μία πράξη ανταλλαγής αγαθών η υπηρεσιών ισόποσων και ίδιας φύσης Αποτίμηση του εσόδου: Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλοντικών εισπράξεων εφαρμόζοντας ένα τεκμαρτό επιτόκιο. Η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας και του ονομαστικού ποσού καταχωρείται ως έσοδο τόκου. Πώληση αγαθών Το έσοδο από πώληση αγαθών πρέπει να λογίζεται όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι: i) Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και τις ωφέλειες από την κυριότητα των αγαθών. ii) Η επιχείρηση δεν σχετίζεται με την κυριότητα των πωλούμενων αγαθών. iii) Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 18

Βάσει της ελληνικής πρακτικής, γίνεται εγγραφή στα βιβλία σε πράξεις ανταλλαγής αγαθών και υπηρεσιών.	iv) Τα οικονομικά οφέλη πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. v) Τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν για την συναλλαγή μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα. Παροχή υπηρεσιών: Η καταχώριση του εσόδου σχετιζόμενου με την παροχή υπηρεσιών πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκληρώσεως της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού όταν παράλληλα πληρούνται οι προϋποθέσεις της βάσιμης εκτίμησης του εσόδου και των αντίστοιχων δαπανών. Η επιχείρηση πρέπει παράλληλα να εφαρμόζει μια αξιόπιστη μέθοδο εκτίμησης του σταδίου ολοκλήρωσης της συναλλαγής και να αναμένει βάσιμα τα οικονομικά οφέλη πού θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Τόκοι, δικαιώματα και μερίσματα: Τα ανωτέρω έσοδα πρέπει να λογίζονται με βάση τους ακόλουθους κανόνες: i) Οι τόκοι πρέπει να λογίζονται βάσει μιας χρονικής αναλογίας σύμφωνα με την πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου. ii) Τα δικαιώματα να λογίζονται με βάση την πραγματοποίηση, σύμφωνα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης. iii) Τα μερίσματα να λογίζονται, όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξής τους από τους μετόχους. Η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιεί τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόζει για την καταχώριση των εσόδων καθώς επίσης και του τρόπου προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών.

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 18

Φορολογικά Σχόλια

Φορολογικό ζήτημα τίθεται κυρίως όσον αφορά τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, η αναγνώριση εσόδων σε κάθε χρήση με βάση τα ΔΛΠ ακολουθεί τους εξής κανόνες:

- Αρχή του δεδουλευμένου
- Αρχή της αντιστοίχισης εσόδων-εξόδων

Περαιτέρω, το ύψος των εσόδων μπορεί να εξαρτάται και από το χρόνο είσπραξης (δηλ. όταν αναμένεται ότι η πραγματική είσπραξη θα πραγματοποιηθεί πολύ μεταγενέστερα, το έσοδο πρέπει να υπολογίζεται προεξοφλημένο).

Οι αρχές αυτές δεν συμπίπτουν πλήρως με τις αρχές αναγνώρισης φορολογικών εσόδων του ΚΦΕ, που στηρίζεται κατά βάση στην αρχή του ληξιπρόθεσμου και απαιτητού.

Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν με την εισαγωγή των ΔΛΠ θα μεταβληθεί ο τρόπος προσδιορισμού των εσόδων της χρήσης για φορολογικούς σκοπούς.

ΔΛΠ 19: ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 19
Υπάρχει διάταξη για διενέργεια πρόβλεψης για τις αποζημιώσεις συνταξιοδότησης και απόλυσης προσωπικού η οποία υπολογίζεται με βάση πίνακες του ν. 2112/20. Με βάση μία ειδική γνωμάτευση του Νομικού Συμβουλίου του κράτους, το 40% της ανωτέρω συνολικής υποχρέωσης θεωρείται λογιστικά αποδεκτό για καταχώρηση. Ο 2190 αναφέρει για διενέργεια προβλέψεων για όλους τους πιθανούς κινδύνους, όμως στη πράξη δεν γίνεται εγγραφή για σχήματα υπεσχημένων παροχών.	Πρέπει να γίνει διαχωρισμός των συστημάτων παροχών προς τους υπαλλήλους της που έχει κάθε επιχείρηση σε - Υπεσχημένων παροχών και - Καθορισμένων καταβολών Το καταστατικό του "ταμείου" και οι τυχόν ειδικές συμβάσεις με την εταιρεία καθορίζουν την ανωτέρω φύση. Στις περιπτώσεις συμμετοχής της εταιρείας σε "ταμείο" υπεσχημένων παροχών, πρέπει η εταιρεία να αναγνωρίσει με μορφή πρόβλεψης την υποχρέωση που της αναλογεί. Δεν αρκεί όμως μόνο η νομική υποχρέωση για διενέργεια πρόβλεψης αλλά και η τυχόν ηθική και εμπράγματη υποχρέωση που έχει και απορρέει από την πρακτική που ακολουθεί η εταιρεία για αυτό το σκοπό. Το ποσό της πρόβλεψης για μελλοντικές υπεσχημένες παροχές πρέπει να υπολογίζεται με αναλογιστική μελέτη σε κάθε ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού και μόνο με την μέθοδο της "*προεξοφλημένης πιστωτικής μονάδας*", και τη χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου απόδοσης ομολόγου υψηλής ποιότητας και ρευστότητας.

<u>Φορολογικά Σχόλια</u>

Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι τα αποτελέσματα βαρύνονται κατά το μέρος που αναλογεί σε κάθε χρήση με το προβλεπόμενο κόστος των συνταξιοδοτικών παροχών που η επιχείρηση θα καταβάλλει στο μέλλον, όπως αυτό προκύπτει από ένα καθορισμένο πρόγραμμα συνταξιοδοτικών παροχών.

Στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, ως φορολογικά εκπιπτόμενη δαπάνη αναγνωρίζεται μόνο η πρόβλεψη που αντιστοιχεί στην αποζημίωση του προσωπικού που συνταξιοδοτείται το επόμενο οικονομικό έτος (άρθρ. 31 §1 περ.ιε΄ ΚΦΕ).

Κατά συνέπεια, τίθεται το ζήτημα αν θα αναγνωρίζεται και φορολογικά η έκπτωση της προβλεπόμενης από τα ΔΛΠ ετήσιας επιβάρυνσης των αποτελεσμάτων της χρήσης για το συγκεκριμένο θέμα.

ΔΛΠ 20 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ SIC 10 : Κρατική Υποστήριξη – Εξαιρέσεις από τις Λειτουργικές Δραστηριότητες	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 20 / SIC 10**
Το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι σχετικές με το θέμα Γνωματεύσεις του Ε.Σ.Υ.Λ (41, 47, 192, 206, 292 ΚΑΙ 298), καθορίζουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων. Στην ουσία το Ελληνικό Δίκαιο έχει υιοθετήσει το ΔΛΠ 20 και είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της Ε.Ο.Κ. Ο Ν. 2601/1998 ορίζει τις προϋποθέσεις λήψης κρατικών επιχορηγήσεων (όχι για τα πιστωτικά ιδρύματα). Οι επιχορηγήσεις που αφορούν την κάλυψη λειτουργικών δαπανών των επιχειρήσεων, καταχωρούνται σε πίστωση λογαριασμού εσόδου. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν την αγορά πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζονται σε λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Οι εν λόγω λογαριασμοί δεν αποτελούν αποθεματικά διότι δεν σχηματίζονται από διακράτηση κερδών της επιχείρησης. Προκειμένου να υπάρχει ορθολογική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσης με τις διενεργούμενες αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, διενεργείται αναλογικά μείωση των λογαριασμών επιχορήγησης, σε πίστωση του εσόδου της χρήσης. Η μείωση αυτή πραγματοποιείται με συντελεστή ανάλογο του συντελεστή απόσβεσης του πάγιου στοιχείου.	Το ΔΛΠ 20 καθορίζει τις ακόλουθες έννοιες: **Κράτος**: αναφέρεται στο Δημόσιο, στις δημόσιες υπηρεσίες και σε παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές. **Κρατική υποστήριξη**: είναι τα άμεσα μέτρα που λαμβάνονται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων. **Κρατική επιχορήγηση**: είναι η ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με την μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, η οποία είναι επιδεκτική αποτίμησης και δίνεται ως ανταπόδοση τήρησης ορισμένων όρων που σχετίζονται με την λειτουργία της. Επιχορηγήσεις που αφορούν Ενεργητικό είναι εκείνες που αφορούν την απόκτηση πάγιων στοιχείων, ενώ όσες δεν σχετίζονται με αυτά αφορούν επιχορηγήσεις Αποτελεσμάτων. Χαριστικά Δάνεια είναι εκείνα για τα οποία ο δανειστής κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις παραιτείται από την εξόφλησή τους. Λογισμός κρατικών επιχορηγήσεων: Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει την επιχορήγηση όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Ο λογισμός στα έσοδα πρέπει να γίνεται με τρόπο συστηματικό για κάθε χρήση, συσχετίζοντας τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες. Δεν επιτρέπεται η απ' ευθείας πίστωση στα ίδια κεφάλαια. Σε ότι αφορά τις επιχορηγήσεις που λαμβάνονται για κάλυψη πραγματοποιημένων ζημιών ή για άμεση οικονομική ενίσχυση χωρίς την διενέργεια σχετικών δαπανών καταχωρούνται ως ανόργανα έσοδα της χρήσης στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξής της. Η εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν Ενεργητικό γίνεται είτε με την μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από την λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν αποτελέσματα καταχωρούνται είτε σε πίστωση λογαριασμού εσόδου είτε αφαιρετικά των αντίστοιχων εξόδων.

ΔΛΠ 20: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
SIC 10 : Κρατική Υποστήριξη – Εξαιρέσεις από τις Λειτουργικές Δραστηριότητες

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 20 / SIC 10
	Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων: Όταν δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της επιχορήγησης, θα πρέπει να συμψηφιστεί το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο των εσόδων επόμενων χρήσεων και με την διαφορά αν υπάρχει, να επιβαρυνθούν τα αποτελέσματα. Το επιστρεφόμενο ποσό που αφορά σε περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης πρέπει να αυξήσει την λογιστική αξία του στοιχείου αυτού ή να συμψηφίσει το υπόλοιπο των εσόδων επόμενης χρήσης και η τυχόν διαφορά να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης. Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την ακολουθούμενη λογιστική μέθοδο αναφορικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις. <u>SIC 10</u> Η κρατική υποστήριξη σε επιχειρήσεις που λειτουργούν σε ένα κλάδο ή συνεχίζουν να λειτουργούν σε πρόσφατα ιδιωτικοποιημένες βιομηχανίες ή αρχίζουν/συνεχίζουν να διεξάγουν τις εργασίες τους σε υποανάπτυκτες περιοχές, πληρεί τον ορισμό της κρατικής επιχορήγησης του ΔΛΠ 20, ακόμη και αν δεν υπάρχουν άλλοι όροι ειδικά που αφορούν στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Τέτοιες επιχορηγήσεις δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στην Καθαρή Θέση.

<u>Φορολογικά Σχόλια</u>

Κατ´ αρχήν πρέπει να επισημανθεί ότι ο τρέχων νόμος που κατά κύριο λόγο διέπει την παροχή κρατικών επιχορηγήσεων είναι ο Ν.2601/1998, ο οποίος ωστόσο δεν εφαρμόζεται επί πιστωτικών ιδρυμάτων.

Περαιτέρω, και στο βαθμό που μπορεί να αποκτήσουν πρακτική σημασία για τράπεζες, σημειώνεται ότι υπό τα ΔΛΠ, οι κρατικές επιχορηγήσεις για απόκτηση παγίων δεν απεικονίζονται στην καθαρή θέση αλλά η επιχείρηση έχει εναλλακτικά τη δυνατότητα είτε να μειώσει το κόστος απόκτησης του παγίου είτε να τις εμφανίσει ως έσοδο επόμενης χρήσης.

Με δεδομένο ότι στην Ελληνική λογιστική και, κατ´επέκταση φορολογική νομοθεσία δεν προβλέπεται η δυνατότητα μείωσης του κόστους απόκτησης του παγίου (άρθρο 28 παρ. 3 ΚΒΣ), τίθεται το ζήτημα του προσδιορισμού της αξίας των παγίων που εντάσσονται στην επιχορήγηση για σκοπούς φορολόγησης. Το ζήτημα αυτό θα επηρεάσει με τη σειρά του μια σειρά από φορολογικά θέματα, όπως έχει αναπτυχθεί σχετικά στο οικείο κεφάλαιο V.

ΔΛΠ 21 : ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ
SIC 11 : Συναλλαγματικές Διαφορές – Κεφαλαιοποίηση Ζημιών από μεγάλου Βαθμού Υποτιμήσεις Νομισμάτων
SIC 7 : Εισαγωγή του ΕΥΡΩ

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 21 / SIC 11, 7
Ολα τα στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος.	Στη ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού, - τα νομισματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα μεατρέπονται στο νόμισμα λογισμού/αναφοράς με βάση την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος - τα μη-νομισματικά στοιχεία (που εκφράζονται σε ιστορικό κόστος) μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης
Στις τράπεζες ολες οι συναλλαγματικές διαφορές λογίζονται στα αποτελέσματα.	Οι συναλλαγματικές διαφορές αυτές λογίζονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα.
Δεν υπάρχει διάταξη συγκεκριμένη. Ομως η συνηθέστερη πρακτική είναι αυτή των ΔΛΠ.	Συμμετοχή σε θυγατρική εταιρεία σε ξένο νόμισμα: Οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση τέλους χρήσης λογίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση και κατά την πώληση της συμμετοχής αυτής, μεταφέρεται στα αποτελέσματα.
Δεν υπάρχει διάταξη συγκεκριμένη. Ομως η συνηθέστερη πρακτική είναι αυτή των ΔΛΠ.	Εάν υπάρχει υποχρέωση σε ξένο νόμισμα με σκοπό να αντισταθμίσει το συναλλαγματικό κίνδυνο της συμμετοχής σε ξένο νόμισμα, τότε οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση αυτής της υποχρέωσης λογίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού στη καθαρή θέση, έως ότου πωληθεί η συμμετοχή οπότε και μεταφέρονται στα αποτελέσματα.
Δεν υπάρχει διάταξη συγκεκριμένη. Ομως η συνηθέστερη πρακτική είναι αυτή των ΔΛΠ.	Ενσωμάτωση ισολογισμού υποκαταστήματος η αυτοτελούς οικονομικής κατάστασης σε ξένο νόμισμα στις κύριες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας που ανήκει. Υπάρχει διαδικασία : - όλο το ενεργητικό και όλο το παθητικό μεταρέπονται στο νόμισμα αναφοράς με την ισοτιμία κλεισίματος - τα έσοδα και έξοδα μετατρέπονται στο νόμισμα αναφοράς με βάση τις ισοτιμίες που αυτά ιστορικά αναγνωρίστηκαν - όλες οι προκύψασες συναλλαγματικές διαφορές λογίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση
	<u>SIC 11</u> Οι συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προκύπτουν από την αποτίμηση υποχρεώσεων οι οποίες αφορούν πρόσφατες αποκτήσεις περιουσιακών στοιχείων, μπορούν να προσαυξήσουν την λογιστική αξία των

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 21 / SIC 11, 7
	περιουσιακών στοιχείων αν οι υποχρεώσεις αυτές δεν μπορούσαν να έχουν τακτοποιηθεί ή δεν ήταν πρακτικά δυνατό να αντισταθμιστεί ο συναλλαγματικός κίνδυνος πριν συμβεί η μεγάλου βαθμού υποτίμηση ή διολίσθηση. Μόνο οι παραπάνω συναλλαγματικές διαφορές είναι αναπόφευκτες και συνεπώς μέρος του κόστους κτήσης. Πρόσφατες αποκτήσεις θεωρούνται αποκτήσεις περιουσιακών στοιχείων οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί τους προηγούμενους 12 μήνες από την υποτίμηση ή διολίσθηση του νομίσματος. **SIC 7** Η εισαγωγή του Ευρώ στις χώρες της ΕΕ δεν θα επιφέρει αλλαγές στις διατάξεις του ΔΛΠ 21. Ο χειρισμός των ΣΔ που προκύπτουν από μεγάλες υποτιμήσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 παρ.21 δεν ισχύει για τα νομίσματα της ΕΕ.

ΔΛΠ 21: ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ SIC 11 : Συναλλαγματικές Διαφορές – Κεφαλαιοποίηση Ζημιών από μεγάλου Βαθμού Υποτιμήσεις Νομισμάτων SIC 7 : Εισαγωγή του ΕΥΡΩ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 21 / SIC 11, 7**

<u>**Φορολογικά Σχόλια**</u>

1. Χειρισμός κέρδους ή ζημίας από συναλλαγματικές διαφορές

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, οι συναλλαγματικές διαφορές βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης.

Το άρθρο 28 παρ. 7 και 9 του ΚΒΣ προβλέπει κατά κανόνα, για τις τραπεζικές επιχειρήσεις, τη μεταφορά των χρεωστικών και πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών στα αποτελέσματα της χρήσης, χωρίς να προβλέπεται δηλαδή διαφορετική μεταχείριση σε σχέση με τα ΔΛΠ.

Ωστόσο, ειδικά για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από δάνεια αποκλειστικά για απόκτηση παγίων, ο ΚΒΣ ορίζει ότι οι χρεωστικές διαφορές, αφού συμψηφισθούν με τυχόν πιστωτικές διαφορές από αντίστοιχα δάνεια, κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ανάλογα με την απομένουσα χρονική διάρκεια του δανείου. Τα ΔΛΠ επιτρέπουν ένα τέτοιο χειρισμό, επιτρέπουν όμως και την ολική εξοδοποίηση των σχετικών διαφορών στη χρήση. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, τίθεται το ζήτημα της αναγνώρισης της έκπτωσης για φορολογικούς σκοπούς της εν λόγω διαφοράς.

2. Επενδύσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις

Υπό καθεστώς ΔΛΠ, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από επενδύσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις, πρέπει να απεικονίζονται στην Καθαρή Θέση μέχρι τη μεταβίβαση τους, οπότε θα αναγνωριστεί το σχετικό εισόδημα ή δαπάνη. Τα ίδια ισχύουν και για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που γίνονται για αντιστάθμιση κινδύνου από επένδυση σε αλλοδαπή επιχείρηση.

Με βάση το άρθρο 28 παρ. 7 του ΚΒΣ, οι συναλλαγματικές διαφορές, κατά τα ανωτέρω, καταχωρούνται στα αποτελέσματα και αναλόγως εκπίπτουν ή συνυπολογίζονται στα φορολογητέα εισοδήματα. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από επενδύσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις θα εξακολουθήσουν από φορολογικής πλευράς να αποτελούν προσδιοριστικό στοιχείο του ετήσιου φορολογικού αποτελέσματος ή θα λαμβάνονται υπόψη μόνο εάν και στο χρόνο που πραγματοποιείται μεταβίβαση της επένδυσης.

SIC 19: Νόμισμα Προσμέτρησης και Νόμισμα Λογιστικοποίησης των συναλλαγών	
Ελληνικό Δίκαιο	**SIC 19**
Δεν υπάρχει τίποτε σχετικό στην ελληνική νομοθεσία	Το νόμισμα στο οποίο πρέπει να προσμετρώνται οι συναλλαγές οι οποίες διενεργούνται από την επιχείρηση, πρέπει να είναι αυτό στο οποίο πραγματικά γίνεται η πλειονότητα των πράξεων. Υπάρχουν συγκεκριμένα κριτήρια τα οποία πρέπει να τηρούνται για να επιλεγεί ένα νόμισμα ως νόμισμα προσμέτρησης. Ομως μπορεί μία επιχείρηση να επιλέξει ένα νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα προσμέτρησης των δραστηριοτήτων της, έτσι ώστε να εμφανίζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε αυτό το άλλο νόμισμα το οποίο αποκαλείται νόμισμα παρουσίασης. Οι τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των οικονομικών στοιχείων από νόμισμα προσμέτρησης σε νόμισμα παρουσίασης λογίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση. Αυτό προβλέπεται από την νέα SIC 30 που ισχύει από το 2002.

ΔΛΠ 22 : ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
SIC 9 : Διάκριση μεταξύ εξαγοράς και Συνάθροισης Συμφερόντων
SIC 22: Μεταγενέστερη Αναθεώρηση τρέχουσας Αξίας και Υπεραξίας

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 22 / SIC 9 / SIC 22
Ο 2190 αρ.68 – 70 και 103, ομιλεί περί συγχώνευσης για περιπτώσεις οπου υπάρχει 100% θυγατρική εταιρεία. Στις άλλες περιπτώσεις, ο 2190 αποδέχεται - τον νόμο 2515/97 για τις συγχωνεύσεις τραπεζικών ιδρυμάτων όπου επιτρέπεται η αποτίμηση των παγίων σε τρέχουσες αξίες, καθώς επίσης και η τεχνική συνάθροισης συμφερόντων (συμψηφισμός μόνο του μετοχικού κεφαλαίου της απορροφώμενης). - Τον 1297/72 για συγχωνεύσεις λοιπων εταιρειών όπου και επιβάλλεται η αποτίμηση των παγίων σε τρέχουσες αξίες (αρ. 9) και δεν αναγνωρίζονται οι φορολογικές ζημιές της απορροφώμενης - Τον 2166/93 όπου δεν επιβάλλεται αποτίμηση σε τρέχουσες αξίες όμως αναγνωρίζονται οι φορολογικές ζημιές της απορροφώμενης, και γίνεται με τεχνική της συνάθροισης συμφερόντων. Γενικά στα Ελληνικά πρότυπα, οι συγχωνέυσεις θεωρούνται νομικής μορφής μετασχηματισμοί και όχι εξαγορές και λογίζονται με τη μέθοδο της συνάθροισης συμφερόντων. Σπάνια αναγνωρίζεται υπεραξία, η οποία και αποσβένεται σε 5 χρόνια ισόποσα. Το κόστος αγοράς είναι η ονομαστική αξία του ποσού που πληρώνεται.	Υπάρχουν δύο τύποι μετασχηματισμών επιχειρήσεων: - πραγματικές εξαγορές (acquisitions) και - ενώσεις συμφερόντων (pooling of interests). Το ΔΛΠ 22 θεωρεί όλες τις πράξεις συγχωνεύσεων και εξαγορών ως ''εξαγορές'' (acquisitions) με άμεση αναγνώριση υπεραξίας (goodwill) που προκύπτει σαν διαφορά μεταξύ του τιμήματος που πληρώθηκε η ανταλλάχθηκε και το αντίστοιχο ποσοστό της καθαρής θέσης της αγορασθείσης εταιρείας, εκπεφρασμένα σε αγοραίες αξίες (fair value). Εάν το τίμημα δεν καταβάλλεται με μετρητά αλλά με πίστωση ορισμένης χρονικής διάρκειας, τότε για τον υπολογισμό του κόστους αγοράς υπολογίζεται η παρούσα αξία του επι πιστώσει τιμήματος, και εν συνεχεία ενδεχομένως η τυχόν υπεραξία. Για να αναγνωρισθεί μία συγχώνευση σαν 'pooling or uniting of interests'' πρέπει να συντρέχουν οι εξής τρεις προϋποθέσεις ταυτοχρόνως : • σχετική αναλογία στις αγοραίες αξίες των δυο εμπλεκομένων εταιρειών • συνέχιση περίπου του ίδιου ποσοστού ψήφου των εταίρων και στην νέα εταιρεία • ανταλλαγή η συνάθροιση πλειοψηφικών πακέτων από κάθε μία από τις εταιρείες Επίσης όταν δεν είναι δυνατόν να εντοπισθεί ο αγοραστής, τότε η συγχώνευση θεωρείται ''pooling or uniting of interests''. Αυτό αναλύεται και στην SIC 9. Στο ''pooling of interest'' δεν αναγνωρίζεται υπεραξία (goodwill) λογιστικά. Ολα τα σχετικά έξοδα, πρεπει να πάνε στα αποτελέσματα. Η απόσβεση του goodwill γίνεται στην εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 20 χρόνια. Κάθε χρόνο γίνεται επανεκτίμηση αυτής, και αν προκύψει διαφορά, τότε λογίζεται σαν διόρθωση. Η SIC 22 ορίζει ότι το κόστος αγοράς (που διαμόρφωσε την υπεραξία) επιτρέπεται να αλλάξει μεταγενέστερα, όταν υπάρξουν - μεταβολές σε μελλοντικά γεγονότα και εκτιμήσεις πού είχαν γίνει αρχικά οπότε γίνεται αναγκαίο να αναθεωρηθεί πάλι η τρέχουσα αξία της αγορασθείσης εταιρείας και - όταν το αρχικό τίμημα υποστεί αλλαγή ένεκα διαφόρων αιτιών και συμφωνιών.

ΔΛΠ 22: ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ SIC 9 : Διάκριση μεταξύ εξαγοράς και Συνάθροισης Συμφερόντων SIC 22: Μεταγενέστερη Αναθεώρηση τρέχουσας Αξίας και Υπεραξίας	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 22 / SIC 9 / SIC 22**
Η αρνητική υπεραξία αναγνωρίζεται μόνο κατά την ενοποίηση και εγγράφεται απευθείας στην καθαρή θέση (σαν "διαφορά ενοποίησης").	Η αρνητική υπεραξία [negative goodwill] (που προκύπτει όταν το κόστος απόκτησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων είναι μικρότερο της πραγματικής αξίας τους) θα πρέπει να μειώνει αναλογικά την αξία των αποκτούμενων στοιχείων. Όταν αυτό δεν είναι δυνατόν, η διαφορά που προκύπτει χαρακτηρίζεται ως αρνητική υπεραξία και απεικονίζεται αφαιρετικά του ενεργητικού στην υπεραξία, το οποίο αποσβένεται σε 5 έτη η έως το πολύ 20 έτη όταν μπορεί να αιτιολογηθεί. Το ΔΛΠ 22 δεν εφαρμόζεται όταν οι συναλλαγές εξαγορών και συγχωνεύσεων γίνονται μεταξύ εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο.

ΔΛΠ 22: ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ SIC 9 : Διάκριση μεταξύ εξαγοράς και Συνάθροισης Συμφερόντων SIC 22: Μεταγενέστερη Αναθεώρηση τρέχουσας Αξίας και Υπεραξίας	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 22 / SIC 9 / SIC 22**

Φορολογικά Σχόλια

1. Διαφορετικές Μέθοδοι Λογιστικής Εξαγορών και Συγχωνεύσεων

Τα ΔΛΠ διακρίνουν μεταξύ δύο λογιστικών μεθόδων για την απεικόνιση εξαγορών και συγχωνεύσεων. Η επιλογή μεθόδου δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια των εμπλεκομένων επιχειρήσεων, αλλά εξαρτάται από τα κριτήρια που τα ίδια τα ΔΛΠ θέτουν.

Οι συγχωνεύσεις ρυθμίζονται στο Ελληνικό δίκαιο από ένα εκτενές πλέγμα διατάξεων, και για φορολογικούς σκοπούς διέπονται από δύο νομοθετήματα, το Ν.Δ. 1297/1972, και τον Ν. 2166/1993.

Με τον Ν. 1297/72, επιβάλλεται αποτίμηση παγίων σε τρέχουσες αξίες με βάση την εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/20. Άρα προκύπτει υπεραξία – goodwill, η οποία όμως κατ΄ αρχήν δεν υπόκειται σε φόρο.

Ο Ν. 2166/93 δεν επιβάλλει αποτίμηση σε τρέχουσες αξίες, άρα δεν προκύπτει goodwill (υπό το πρίσμα αυτό η συγχώνευση μπορεί να νοηθεί ως "συνάθροιση" συμφερόντων).

Περαιτέρω, και ειδικά για μετασχηματισμούς πιστωτικών ιδρυμάτων, ισχύει το άρθρο 16 του Ν. 2515/97, ο οποίος επιτρέπει τόσο την αποτίμηση της απορροφώμενης σε τρέχουσες αξίες με βάση τις εκτιμήσεις της επιτροπής του άρθρου 9, όσο και τη χωρίς αποτίμηση ενοποίηση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού στη λογιστική τους αξία.

Με την εφαρμογή των ΔΛΠ, τίθεται ζήτημα διαφορετικού τρόπου υλοποίησης εξαγορών και συγχωνεύσεων, καθόσον τα ΔΛΠ θέτουν συγκεκριμένα κριτήρια σχετικά με τη μέθοδο που θα ακολουθηθεί, ενώ με τις ισχύουσες διατάξεις, που έχουν διαμορφωθεί γύρω από έναν άξονα φορολογικών διευκολύνσεων, είναι απλά θέμα επιλογής των εμπλεκομένων μερών.[2]

Ο διαφορετικός τρόπος αντιμετώπισης των συγχωνεύσεων ενδεχομένως να οδηγήσει στην εξέταση νέων φορολογικών θεμάτων ή στην αναθεώρηση ζητημάτων που ήδη έχουν τεθεί και αντιμετωπισθεί με τις ισχύουσες διατάξεις. Τέτοια θέματα είναι:

- η φορολογική αναγνώριση της απόσβεσης της τυχόν δημιουργούμενης υπεραξίας
- ο φορολογικός χειρισμός της θετικής ή και αρνητικής υπεραξίας που μπορεί να προκύψει κατά την υλοποίηση συγχώνευσης με βάση τα ΔΛΠ
- ο φορολογικός χειρισμός των αποσβέσεων που θα διενεργεί η αποκτώσα επιχείρηση επί των εισφερομένων στοιχείων ενεργητικού που έχουν καταχωρηθεί στην εύλογη αξία
- αναγνώριση και μεταφορά προϋπαρχόντων φορολογικών πλεονεκτημάτων των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων (π.χ. φορολογικές ζημίες, αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επί αφορολογήτων εσόδων/κερδών).

---

[2] Έτσι, για παράδειγμα, η κατά κανόνα ακολουθούμενη μέχρι σήμερα συγχώνευση με ενοποίηση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, χωρίς νέα εκτίμηση της αξίας τους, θα επιτρέπεται μόνο στις περιπτώσεις που τα ΔΛΠ χαρακτηρίζουν την εν λόγω πράξη ως pooling of interest.

SIC 16: Ιδιες Μετοχές	
Ελληνικό Δίκαιο	**SIC 16**
Ο 2190 επιβάλει όπως οι ίδιες μετοχές να εμφανισθούν στο ενεργητικό όμως με ισόποσο αποθεματικό στη καθαρή θέση το οποίο δημιουργείται κατά την διανομή. Ο σκοπός αγοράς των ιδίων μετοχών πρέπει να αναφέρεται στο προσάρτημα και να έχει εγκριθεί από το ΔΣ. Μέγιστο ποσοστό κατοχής ιδίων μετοχών είναι το 10% του κεφαλαίου. Τα τυχόν κέρδη ή ζημίες από την πώληση ή ακύρωσή τους πάνε στα αποτελέσματα χρήσης ενώ το αντίστοιχο αποθεματικό ενδέχεται να αντιλογίζεται είτε στα αποτελέσματα είτε να μεταφέρεται σε ειδικό αποθεματικό (θέμα το οποίο πρέπει αν αποφασισθεί από τη Γενική Συνέλευση). Οι ίδιες μετοχές αποτιμώνται σε τιμές κτήσης	Οι ίδιες μετοχές πρέπει να εμφανισθούν αφαιρετικά της καθαρής θέσης, και το κέρδος ή ζημιά από την πώληση ή ακύρωσή τους θα πάει επίσης στην καθαρή θέση.

SIC 17: Εξοδα που Σχετίζονται με Αυξήσεις Μετοχικού Κεφαλαίου και Συναφείς Συναλλαγές	
Ελληνικό Δίκαιο	**SIC 17**
Τα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται σε 5 ετία. Έξοδα για λοιπές συναλλαγές που σχετίζονται με μετοχικό κεφάλαιο, είτε κεφαλαιοποιούνται ή εξοδοποιούνται.	Ολα τα έξοδα που γίνονται όταν συμβαινει αύξηση μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να λογισθούν απευθείας αφαιρετικά από τη καθαρή θέση. Αν η αύξηση κεφαλαίου δεν επιτύχει τελικά, τότε τα σχετικά έξοδα λογίζονται στα αποτελέσματα. Έξοδα που γίνονται όταν εκδίδεται ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό προϊόν που περιέχει και μετοχές, αυξάνουν την αξία του προϊόντος αυτού.

SIC 8: Πρώτη φορά εφαρμογής των ΔΛΠ	
Ελληνικό Δίκαιο	**SIC 8**
Δεν υπάρχει τίποτε σχετικό. Αν πρέπει να εφαρμοσθούν κάποιες νέες λογιστικές αρχές, τότε αυτό γίνεται μόνο στην κλειόμενη χρήση με την επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης	Οταν μια επιχείρηση θέλει να αρχίσει να εφαρμόζει τα ΔΛΠ ως κύριες λογιστικές αρχές, τότε πρέπει να συνταχθούν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ για παράδειγμα για τη χρήση π.χ. 2001 τότε, πρέπει να υπάρχει επίσης και συγκριτική πληροφόρηση για τη χρήση 2000 με τα ΔΛΠ, έτσι ώστε ωσάν να ίσχυαν κατά την τότε περίοδο. Αν δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί η αναμόρφωση παρελθουσών χρήσεων για τα ΔΛΠ, τότε δεν υπολογίζεται αλλά γνωστοποιείται το γεγονός στις σημειώσεις. Οι αναμορφώσεις των παρελθουσών χρήσεων γίνεται στο υπόλοιπο έναρξης του λογαριασμού κέρδη εις νέο.

ΔΛΠ 23 : ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ SIC 2 : Κεφαλαιοποίηση Εξόδων Δανεισμού	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 23 / SIC 2**
Τα έξοδα (τόκοι), που πραγματοποιούνται από την χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της επιχείρησης, εκτός εκείνων που αφορούν την χρηματοδότηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία βρίσκονται στην κατασκευαστική περίοδο. Οι τόκοι αυτοί, σύμφωνα με το άρθρο 43 §3 του Ν.2190/1920, είναι δυνατόν να θεωρηθούν έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και να αποσβένονται είτε εφ' άπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο οι τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων με δάνεια σε ξένο νόμισμα , καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, και τμηματικά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, ανάλογα με την υπόλοιπη χρονική διάρκεια των εν λόγω δανείων. Στην περίπτωση πρόωρης εξόφλησης των δανείων σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν για κτήση πάγιων στοιχείων, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των συναλλαγματικών διαφορών επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία πραγματοποιήθηκε η εξόφληση των δανείων.	Κόστος Δανεισμού είναι οι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για τη λήψη δανείων. Μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο είναι εκείνο που χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδος προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται, ή για την πώλησή του. Το κόστος δανεισμού πρέπει να λογίζεται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται με παράλληλη γνωστοποίηση των μεθόδων που υιοθετήθηκαν για το λογισμό του. Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να μεταφέρεται στα πάγια . Ο προσδιορισμός του ποσού που πρέπει να συμπεριληφθεί στα πάγια στοιχεία, γίνεται με βάση την πραγματική δανειακή δαπάνη της χρήσης, μειωμένη με το τυχόν επενδυτικό έσοδο από την προσωρινή τοποθέτηση του δανείου αυτού. Στην περίπτωση που τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό της επιχείρησης και χρησιμοποιούνται για την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, τότε το κόστος δανεισμού που πρέπει να μεταφερθεί στα πάγια, προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποιήσεως (μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού σε σχέση με τα δάνεια της επιχειρήσεως που μένουν αχρησιμοποίητα κατά την διάρκεια της χρήσης, εξαιρουμένων των δανείων για την απόκτηση πάγιων στοιχείων). Η μεταφορά του κόστους δανεισμού στο πάγιο ενεργητικό αρχίζει όταν διενεργείται η επενδυτική δαπάνη, πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού και οι δραστηριότητες που είναι αναγκαίες βρίσκονται σε εξέλιξη. Αντίστοιχα, η μεταφορά του κόστους δανεισμού πρέπει να αναστέλλεται όταν η ενεργός ανάπτυξη έχει διακοπεί, ή να παύει όταν οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου έχουν ουσιαστικά περατωθεί. Στην περίπτωση τμηματικής περάτωσης ενός περιουσιακού στοιχείου, μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου, του οποίου κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται για τα υπόλοιπα τμήματα, τότε πρέπει να παύσει η μεταφορά κόστους δανεισμού όταν το τμήμα αυτό ολοκληρωθεί.

ΔΛΠ 23: ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ **SIC 2 : Κεφαλαιοποίηση Εξόδων Δανεισμού**

	<u>SIC 2</u> Το ΔΛΠ 23 ορίζει ότι οι επιχειρήσεις μπορούν είτε να καταχωρούν το σύνολο του κόστους δανεισμού ώς έξοδο στη χρήση που πραγματοποιήθηκε, είτε να κεφαλαιοποιούν το κόστος δανεισμού που αφορά τα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία. Η Διερμηνεία αυτή ορίζει ότι η επιχείρηση που αποφασίζει μία από τις δύο μεθόδους, θα πρέπει να την εφαρμόζει με συνέπεια σε όλες τις δανειακές δαπάνες που αφορούν μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία, προκειμένου να εξασφαλιστεί συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.
<u>Φορολογικά Σχόλια</u> ***1. Αναγνώριση του κόστους δανεισμού*** Με τα ΔΛΠ, το κόστος δανεισμού εκπίπτει ως έξοδο της χρήσης στην οποία προέκυψε, αλλά μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί και να ενσωματωθεί στην τιμή κτήσης του παγίου, αν σχετίζεται με την κατασκευή παγίου (βλ. σχετικά ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια). ***2. Συναλλαγματικές διαφορές*** Βλ. σχετικό ΔΛΠ 21.	

ΔΛΠ 24 : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 24**
Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2190/1920, συνδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται : ☐ Επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική (μέσω συμμετοχικής σχέσης ή δεσπόζουσας επιρροής) ☐ Θυγατρικές των παραπάνω εταιριών η συνδεμένες προς τις παραπάνω εταιρίες Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνονται στο προσάρτημα περιλαμβάνουν: ☐ Για εταιρίες στις οποίες υπάρχει συμμετοχή άνω του 10% του κεφαλαίου τους, παρατίθεται ανάλυση ή οποία περιλαμβάνει την έδρα, την επωνυμία, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και το συνολικό αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις για κάθε μία από αυτές ☐ Η μητρική εταιρία μπορεί να παραλείπει στο προσάρτημά της την αναγραφή των ιδίων κεφαλαίων και του αποτελέσματος των θυγατρικών εφόσον οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από αυτήν. Τέλος, σύμφωνα με το Λογιστικό Σχέδιο, οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και προς συνδεδεμένες εταιρίες αντίστοιχα, πρέπει να εμφανίζονται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς του Ισολογισμού.	Συνδεόμενα σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 24 θεωρούνται δύο μέρη αν το ένα έχει δυνατότητα να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω στο άλλο μέρος κατά την λήψη οικονομικών ή επιχειρηματικών αποφάσεων. Παραδείγματα σχέσεων για τον χαρακτηρισμό δύο μερών ως συνδεόμενων είναι: ☐ Σχέση μητρικής με θυγατρική (ΔΛΠ 27) ☐ Εταιρίες οι οποίες βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο ☐ Συγγενείς εταιρίες (ΔΛΠ 28) ☐ Εκπροσώπηση στο Διοικητικό Συμβούλιο εταιρίας και συμμετοχή στην χάραξη της οικονομικής και επιχειρηματικής της πορείας Οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν: ☐ Σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών ανεξάρτητα της ύπαρξης συναλλαγών μεταξύ των μερών ☐ Φύση, είδος και ποσό (ή ποσοστό) των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη με κατάλληλη κατηγοριοποίηση

ΔΛΠ 24: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Φορολογικά Σχόλια

Τα ΔΛΠ επιβάλλουν την παροχή πρόσθετων πληροφοριών σχετικά με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι πληροφορίες αυτές αφορούν κυρίως τη φύση και τον όγκο των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς και τον τρόπο τιμολόγησης.

Οι διατάξεις αυτές των ΔΛΠ καταρχήν δεν επηρεάζουν υφιστάμενες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Ωστόσο, στο μέτρο που το άρθρο 39 ΚΦΕ για τις υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις εφαρμόζεται στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, τίθεται το ζήτημα αν και σε ποιά έκταση θα επηρεασθεί η έννοια της συνδεδεμένης επιχείρησης, που εμπίπτει στις προϋποθέσεις και περιορισμούς των φορολογικών διατάξεων (που σήμερα ορίζονται ως εκείνες που εμπίπτουν στα κριτήρια του άρθρου 42ε του Κ.Ν. 2190/1920), καθώς και σε ποιό βαθμό και προς ποιά κατεύθυνση θα ληφθούν υπόψη φορολογικά οι πληροφορίες, που θα πρέπει να παρέχονται με βάση τα ΔΛΠ.

ΔΛΠ 26 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΩΝ ΓΙΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 26
Δεν υπάρχει τίποτα ειδικό. Ακολουθείται η γενική αρχή του Ν. 2190.	Στα προγράμματα καθορισμένων συνεισφορών (defined contribution plans) θα πρέπει να γνωστοποιείται μια κατάσταση της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχή καθώς και περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδότησης. Στα προγράμματα καθορισμένων παροχών (defined benefit plans) θα πρέπει να γνωστοποιούνται στην αντίστοιχη έκθεση τα εξής: □ Είτε ή καθαρή περιουσία, που είναι διαθέσιμη για παροχές, η αναλογιστική παρούσα αξία των υποσχόμενων παροχών αποχώρησης με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων και μη κατοχυρωμένων παροχών και το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα, □ Η κατάσταση της καθαρής περιουσίας, που είναι διαθέσιμη για παροχές, η οποία συμπεριλαμβάνει σημείωση, που γνωστοποιεί την αναλογιστική παρούσα αξία των υποσχημένων παροχών αποχώρησης με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων και μη κατοχυρωμένων παροχών είτε παραπομπή για αυτήν την πληροφόρηση σε μία συνημμένη αναλογιστική μελέτη. Αν δεν έχει καταρτιστεί αναλογιστική εκτίμηση κατά την ημερομηνία της εκθέσεως, πρέπει να λαμβάνεται ως βάση η πιο πρόσφατη εκτίμηση με γνωστοποίηση της ημερομηνίας της.

Φορολογικά Σχόλια

Βλ. και σχόλια επί του ΔΛΠ 19.

<table>
<tr><th colspan="2">ΔΛΠ 27 : ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ
SIC 12 : Ενοποίηση Οικονομικών Μονάδων Ειδικού Σκοπού (SPV)</th></tr>
<tr><th>Ελληνικό Δίκαιο</th><th>ΔΛΠ 27 / SIC 12</th></tr>
<tr><td>Τα άρθρα 90-109 του Ν.2190/1920 ορίζουν τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Ενοποιημένες καταστάσεις συντάσσουν όσες επιχειρήσεις έχουν τα 2 από τα 3 κάτωθι κριτήρια για 2 συνεχή χρόνια:
1) ενοποιημένο σύνολο ενεργητικού πάνω από Δρχ. 500 εκατ
2) ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από Δρχ 1 δισ
3) Μέσο αριθμό υπαλλήλων πάνω από 250

Ολες οι εισηγμένες εταιρείες σε χρηματιστήριο εντός της ΕΕ, πρέπει να συντάξουν ενοποιημένες καταστάσεις ανεξάρτητα των άνωθι κριτηρίων.

Δεν ενοποιούνται πλήρως όσες θυγατρικές έχουν αντικείμενο διαφορετικό της μητρικής.

Εξαιρούνται της ενοποίησης εταιρείες οι οποίες
- έχουν μητρική εταιρεία εντός της ΕΕ (η και εκτός ΕΕ), κατά τουλάχιστον 90% η οποία συντάσσει ενοποιημένες καταστάσεις
- υπάρχουν αυστηροί περιορισμοί ή το κόστος ενοποίησης είναι σημαντικό
- ο έλεγχος είναι προσωρινός

Για την απόδειξη ύπαρξης ελέγχου, το αρθρο 106 παρ. 1 απαιτεί την ύπαρξη συμμετοχής κατά τουλάχιστον 20% σε μετοχές η δικαιώματα ψήφου.
Το άρθρο 96 του 2190 επίσης ορίζει την ύπαρξη ελέγχου όταν υπάρχει κοινή διοίκηση η σύμβαση συμμετοχής στη διοίκηση.

Η τεχνική ενοποίησης είναι η ίδια με τα ΔΛΠ.</td><td>Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για ένα όμιλο επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής.

Το Πρότυπο αυτό δεν αναφέρεται στις μεθόδους λογιστικής για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις του στην ενοποίηση(υπεραξίες κ.λπ.), στη λογιστική για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και σε κοινοπραξίες.
Το ΔΛΠ 27 δίνει τους ακόλουθους ορισμούς:

Έλεγχος (για το σκοπό αυτού του Προτύπου) είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.
Θυγατρική είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση(μητρική).

Μητρική είναι μια επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

Όμιλος είναι μια μητρική και όλες οι θυγατρικές της.

Ενοποιημένες είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας επιχειρήσεως.

Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική.

Παρουσίαση των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

Η μητρική επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Μία μητρική που είναι θυγατρική στο σύνολό της, ή σχεδόν στο σύνολό της, δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφ' όσον έχει την έγκριση των μετόχων μειοψηφίας. Θα πρέπει όμως να γνωστοποιεί το όνομα και την έδρα της μητρικής της. Ως σχεδόν πλήρως κατεχόμενη θεωρείται εκείνη στην οποία η μητρική κατέχει το 90% ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου.</td></tr>
</table>

ΔΛΠ 27: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ
SIC 12 : Ενοποίηση Οικονομικών Μονάδων Ειδικού Σκοπού (SPV)

Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 27 / SIC 12**
Η διαφορά της εγγραφής συμψηφισμού μεταξύ κόστους συμμετοχής και καθαρής θέσης θυγατρικής ονομάζεται ***διαφορά ενοποίησης*** και λογίζεται στην καθαρή θέση. Όταν είναι χρεωστική δύναται να λογισθεί στα άϋλα πάγια και να αποσβένεται σε 5 χρόνια. Τα δικαιώματα μειοψηφίας και οι διαφορές ενοποίησης αποτελούν μέρος των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων.	Περιεχόμενο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων: Η μητρική επιχείρηση πρέπει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές, εγχώριες και ξένες, εκτός αν οι θυγατρικές κατέχονται προσωρινά ή λειτουργούν κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν σημαντικά τη δυνατότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στη μητρική. Έλεγχος θυγατρικής τεκμαίρεται ότι υπάρχει όταν η μητρική άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχειρήσεως. Έλεγχος επίσης υπάρχει όταν: α) η μητρική κατέχει το ήμισυ ή παραπάνω των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές, β) υπάρχει δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο γ) υπάρχει δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειονότητας των μελών του Δ.Σ. δ) υπάρχει δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. Διαδικασίες ενοποιήσεως: Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και της θυγατρικής συνενώνονται γραμμή προς γραμμή και στη συνέχεια γίνεται: i) Απαλοιφή της λογιστικής αξίας των συμμετοχών της μητρικής στα ίδια κεφάλαια των θυγατρικών.(η διαφορά λογίζεται σαν υπεραξία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 22). ii) Προσδιορισμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας στο καθαρό εισόδημα των θυγατρικών και στην καθαρή περιουσία τους. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στον ενοποιημένο ισολογισμό εμφανίζονται διακεκριμένα. Τα ΔΜ απαρτίζονται από το ποσό της πρώτης ενοποίησης και εν συνεχεία από τις προσαυξήσεις από την αναλογία επί της εκάστοτε αλλαγής στη καθαρή θέση της θυγατρικής. iii) Διεταιρικά υπόλοιπα και συναλλαγές πρέπει να απαλείφονται πλήρως. iv) Φόροι πληρωτέοι είτε από τη μητρική είτε από τις θυγατρικές, κατά τη διανομή στη μητρική κερδών που παρέμεναν στις θυγατρικές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12. Τα αποτελέσματα της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση από την ημερομηνία της εξαγοράς της από την μητρική και μετέπειτα. Εάν οι ζημιές μίας θυγατρικής είναι υψηλότερες από τα ΔΜ της θυγατρικής, τότε οι ζημιές όλες της θυγατρικής λογίζονται στα αποτελέσματα του ομίλου (δεν παίρνει ΔΜ) εκτός εάν η ίδια η μειοψηφία δεσμευθεί να καλύψει τις ζημιές της θυγατρικής. Εάν την επόμενη περίοδο η θυγατρική έχει κέρδη τότε σταδιακά πρέπει να αρχίζει να

Δεν υπάρχουν διατάξεις για ενοποίηση ΕΣΟΜ.	καλύπτει την αναλογία της περυσινής ζημίας των ΔΜ. Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και των θυγατρικών συνήθως καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία. Επιτρέπεται όμως να καταρτίζονται σε διαφορετικές ημερομηνίες με διαφορά όμως όχι μεγαλύτερη των τριών μηνών. Στη περίπτωση που υπάρχει η ανωτέρω διαφορά θα πρέπει να γίνονται διορθώσεις των επιδράσεων, σημαντικών γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των ημερομηνιών κλεισίματος. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές μεθόδους. Αν αυτό δεν είναι δυνατόν πρέπει να γνωστοποιείται μαζί με τις αναλογίες των κονδυλίων στα οποία έχουν εφαρμοστεί διαφορετικές λογιστικές μέθοδοι. Στο ισολογισμό της μητρικής εταιρείας οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές απεικονίζονται: (α) στο κόστος (β) με τη μέθοδο της καθαρής θέσης για όσες ισχύει αυτό (ΔΛΠ 28) (γ) διαθέσιμες για πώληση (ΔΛΠ 39) Το ίδιο ισχύει και για όσες συμμετοχές δεν ενοποιούνται. **Ειδικού Σκοπού Οικονομικές Μονάδες (ΕΣΟΜ)** Μια οικονομική μονάδα μπορεί να δημιουργείται για να επιτελέσει ένα περιορισμένο και σαφώς οριοθετημένο αντικειμενικό σκοπό (μίσθωση ή μετατροπή σε τίτλους χρηματοοικονομικών στοιχείων κ.λ.π.). Τέτοιου Ειδικού Σκοπού Οικονομικές Μονάδες (ΕΣΟΜ), συχνά δημιουργούνται με νομικές διευθετήσεις ώστε να ελέγχονται από τους δημιουργούς τους ή χρηματοδότες τους. Συνήθως οι τελευταίοι μεταβιβάζουν στις ΕΣΟΜ περιουσιακά τους στοιχεία και παράλληλα μπορούν να χρησιμοποιούν τα περιουσιακά στοιχεία των ΕΣΟΜ. Η Διερμηνεία αυτή ορίζει ότι μία ΕΣΟΜ πρέπει να ενοποιείται όταν η ουσία της σχέσεως μεταξύ μιας επιχειρήσεως και της ΕΣΟΜ δείχνει ότι η τελευταία ελέγχεται από την πρώτη. Το ΔΛΠ 27 υποδεικνύει περιπτώσεις οι οποίες καταλήγουν σε έλεγχο μιας επιχείρησης από την άλλη, έστω και αν κατέχονται λιγότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου. Επιπρόσθετα η Διερμηνεία αυτή υποδεικνύει τις ακόλουθες περιπτώσεις: Α) οι δραστηριότητες της ΕΣΟΜ καθοδηγούνται για λογαριασμό της επιχείρησης, λαμβάνοντας τα σχετικά οφέλη.

ΔΛΠ 27: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ SIC 12 : Ενοποίηση Οικονομικών Μονάδων Ειδικού Σκοπού (SPV)	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 27 / SIC 12**
Με βάση όμως το αρθ. 96 που ομιλεί περί κοινής διοίκησης, εμμέσως τίθεται το πλαίσιο ερμηνείας για ενοποίηση τέτοιων εταιρειών.	Β) η επιχείρηση έχει τη δύναμη λήψης αποφάσεων για να λαμβάνει την πλειονότητα των ωφελειών των δραστηριοτήτων της ΕΣΟΜ. Γ) η επιχείρηση στην ουσία λαμβάνει την πλειονότητα των ωφελειών και εκτίθεται στους κινδύνους που ενυπάρχουν στις δραστηριότητες της ΕΣΟΜ. Δ) η επιχείρηση διατηρεί την πλειονότητα του υπολειπόμενου ή των κινδύνων ιδιοκτησίας σχετικά με την ΕΣΟΜ, για να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητές της.
<u>Φορολογικά Σχόλια</u> Δε θεωρούμε ότι με την εισαγωγή του σχετικού Προτύπου ανακύπτουν σημαντικά ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων.	

ΔΛΠ 28 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ **SIC 3: Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών από συναλλαγές με Συγγενείς Επιχειρήσεις** **SIC 20 : Λογιστική Μέθοδος Καθαρής Θέσεως- Καταχώρηση ζημιών**	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 28 / SIC 3, SIC 20**
Το άρθρο 106 του Ν.2190/1920 ορίζει τη διαδικασία εμφάνισης των συγγενών επιχειρήσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το άρθρο αυτό ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσεως, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο στοιχείο και αποσβένεται, (εφάπαξ είτε εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά(στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού. Οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συγγενών επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα.	Συγγενής επιχείρηση θεωρείται εκείνη στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και ταυτόχρονα δεν είναι θυγατρική. Ουσιώδης επιρροή κατά κύριο λόγο τεκμαίρεται όταν ο επενδυτής κατέχει τουλάχιστον το 20% των δικαιωμάτων ψήφου. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζουν τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν δεν υπάρχει πρόθεση διαρκούς διακράτησης της επένδυσης, οπότε αυτή απεικονίζεται με τη μέθοδο του κόστους κτήσεως. Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση αρχικά καταχωρείται με το κόστος κτήσης και στη συνέχεια η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται ανάλογα με το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς μετά την ημερομηνία απόκτησης. Η λογιστική αξία της συγγενούς επίσης μειώνεται με το ποσό των μερισμάτων που η επιχείρηση έλαβε από αυτή. Κατά την απόκτηση της επένδυσης κάθε διαφορά μεταξύ κόστους κτήσης και του μεριδίου του επενδυτή στην πραγματική αξία της καθαρής περιουσίας της συγγενούς, λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 22 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων». Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης χρησιμοποιούνται οι πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς, οι οποίες συνήθως καταρτίζονται με ημερομηνία ίδια με εκείνη του επενδυτή. Στην περίπτωση που το μερίδιο του επενδυτή στις ζημίες της συγγενούς υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, δεν συνεχίζει να συμπεριλαμβάνει το μερίδιό του στις περαιτέρω ζημιές και η επένδυση εμφανίζεται με μηδενική αξία. Οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πρέπει να εμφανίζονται στα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία ως ξεχωριστό κονδύλι του Ισολογισμού. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες πρέπει να γνωστοποιείται σε ξεχωριστό λογαριασμό των αποτελεσμάτων. **<u>SIC 3</u>** Το ΔΛΠ 28 παραπέμπει στις διαδικασίες ενοποιήσεως του ΔΛΠ 27 σε ότι αφορά τις συγγενείς επιχειρήσεις που

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 28 / SIC 3, SIC 20
	πρόκειται να ενοποιηθούν με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης. Στη Διερμηνεία αυτή ορίζεται ότι μη πραγματοποιηθέντα κέρδη, που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ της μητρικής επιχείρησης και των Συγγενών επιχειρήσεων, πρέπει να απαλείφονται κατά την έκταση του δικαιώματος της πρώτης στις συγγενείς αυτές επιχειρήσεις. Μη πραγματοποιηθείσες ζημίες δεν πρέπει να απαλείφονται κατά την έκταση, που η συναλλαγή παρέχει τεκμήριο μεταφερόμενης απομειώσεως του περιουσιακού στοιχείου. **SIC 20** Για το σκοπό της εφαρμογής του ΔΛΠ 28, η λογιστική αξία μιας επενδύσεως πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τη λογιστική αξία των χρηματοπιστωτικών μέσων, που παρέχουν απεριόριστα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη ή ζημιές στην καθαρά θέση της συγγενούς επιχείρησης. Αν το μερίδιο των ζημιών υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης αυτή μειώνεται στο μηδέν και η περαιτέρω καταχώρηση ζημιών διακόπτεται, εκτός αν ο επενδυτής έχει αναλάβει υποχρεώσεις της συγγενούς ή έχει εγγυηθεί για την χρηματοδότησή της. Χρηματοοικονομικά δικαιώματα σε μία συγγενή επιχείρηση, που δεν περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία της συγγενούς, λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ 39 και 25. Οι συνεχιζόμενες ζημίες της συγγενούς επιχείρησης απομειώνουν τόσο τη λογιστική αξία της επένδυσης, όσο και την αξία των λοιπών χρηματοοικονομικών δικαιωμάτων σε αυτή.

ΔΛΠ 28 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ SIC 3: Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών από συναλλαγές με Συγγενείς Επιχειρήσεις SIC 20 : Λογιστική Μέθοδος Καθαρής Θέσεως- Καταχώρηση ζημιών	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 28 / SIC 3, SIC 20**

Φορολογικά Σχόλια

1. Αποτίμηση συμμετοχών

Με τα ΔΛΠ οι οικονομικές καταστάσεις (όχι ενοποιημένες) της μητρικής επιχείρησης μπορεί να απεικονίζουν την αξία των συμμετοχών σε θυγατρικές είτε στο κόστος κτήσης, είτε σε αναπροσαρμοσμένες τιμές, είτε με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Αντίθετα, με βάση το άρθρο 28 του ΚΒΣ, η αποτίμηση των συμμετοχών συνδεδεμένων επιχειρήσεων δε διαφέρει σε σχέση με την αποτίμηση των χρεογράφων γενικά, γίνεται δηλαδή στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τρέχουσας και κόστους κτήσης. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν ο διαφορετικός τρόπος αποτίμησης των εν λόγω συμμετοχών που επιβάλλουν τα ΔΛΠ θα εφαρμόζεται και για φορολογικούς σκοπούς. Σε μια τέτοια περίπτωση, προκύπτει το ζήτημα του φορολογικού χειρισμού του κέρδους ή ζημίας από την αποτίμηση, όταν αυτή δε γίνεται στο κόστος κτήσης.

2. Κλείσιμο χρήσης

Με βάση τα ΔΛΠ, επιχειρήσεις που υπάγονται σε ενοποίηση πρέπει να κλείνουν χρήση σε ημερομηνίες που δεν απέχουν περισσότερο από τρεις μήνες από τις αντίστοιχες ημερομηνίες της μητρικής επιχείρησης.

Το άρθρο 26 του ΚΒΣ, όπως και το άρθρο 29 του ΚΦΕ, επιβάλλουν στις Ελληνικές επιχειρήσεις να κλείνουν χρήση είτε στις 30 Ιουνίου, είτε στις 31 Δεκεμβρίου κάθε χρόνου. Κατ΄ εξαίρεση μόνο, επιτρέπουν οι διατάξεις αυτές τη μετάθεση της σχετική ημερομηνίας ώστε να προσαρμόζεται στην αντίστοιχη ημερομηνία μητρικής, αλλά μόνο όταν η τελευταία συμμετέχει στο κεφάλαιο της πρώτης με ποσοστό τουλάχιστον 50%. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν, για επιχειρήσεις που υπάγονται σε ενοποίηση με βάση τα ΔΛΠ, αλλά δεν πληρούν το κριτήριο αυτό των ΚΦΕ και ΚΒΣ, θα επιτραπεί η τυχόν αναγκαία προσαρμογή της ημερομηνίας κλεισίματος της χρήσης, με βάση το σχετικό κανόνα των ΔΛΠ.

ΔΛΠ 29: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 29**
Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.	Δεν καθορίζεται με βάση το πρότυπο αυτό κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: □ Ο πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη χρηματικά στοιχεία ή σε ένα σχετικά σταθερό νόμισμα, □ Ο σωρευμένος πληθωρισμός τα τελευταία τρία έτη πλησιάζει ή υπερβαίνει το 100%, □ Επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς έναν δείκτη τιμών, □ Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές, που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά την διάρκεια της περιόδου της πίστωσης ακόμη και αν αυτή είναι πολύ μικρή κλπ. Σε περίπτωση κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα συγκριτικά κονδύλια της προηγούμενης χρήσης και κάθε πληροφόρηση που σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις πρέπει επίσης να εμφανίζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Το κέρδος ή η ζημία της καθαρής νομισματικής θέσης που προκύπτει από την αναμόρφωση των κονδυλίων σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα και να γνωστοποιείται ξεχωριστά. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται για οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες καταρτίζονται σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας είναι οι κάτωθι: □ Το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις και τα αντίστοιχα κονδύλια των προηγούμενων χρήσεων έχουν αναπροσαρμοστεί λόγω μεταβολών της γενικής αγοραστικής δύναμης του νομίσματος στο οποίο τηρούνται τα βιβλία και εμφανίζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού. □ Αν οι οικονομικές καταστάσεις βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού ή του τρέχοντος κόστους. □ Η ταυτότητα και το επίπεδο του δείκτη τιμών κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και η μεταβολή του δείκτη κατά την διάρκεια της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσης.
Φορολογικά Σχόλια Δε θεωρούμε ότι με την εισαγωγή του σχετικού Προτύπου ανακύπτουν σημαντικά ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων.	

ΔΛΠ 31 : ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ **SIC 13 : Επιχειρήσεις Κάτω από Κοινό Ελεγχο – Μη Χρηματικές Εισφορές από τους Κοινοπρακτούντες**	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 31 / SIC 13**
Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.	Κοινοπραξία είναι μία συμβατική συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο. Υπάρχουν τρεις τύποι κοινοπραξιών: Κοινά ελεγχόμενες δραστηριότητες, κοινά ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία και κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ο κοινοπρακτών πρέπει να εμφανίζει τα δικαιώματά του στην κοινοπραξία ανάλογα με τον τύπο της ως εξής: <u>Κοινά ελεγχόμενες δραστηριότητες:</u> ενοποιώντας τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού τα οποία ελέγχει και τα έξοδα τα οποία πραγματοποιεί, καθώς και το μερίδιό του από τα έσοδα που αφορούν πωλήσεις που πραγματοποιεί η κοινοπραξία. <u>Κοινά ελεγχόμενα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού:</u> Σε αναλογική βάση <u>Κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες:</u> χρησιμοποιώντας την μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης είτε «γραμμή προς γραμμή» (line by line consolidation) ή εναλλακτικά σαν ξεχωριστά κονδύλια των οικονομικών του καταστάσεων. Εναλλακτικά της αναλογικής ενοποίησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της ενοποίησης με βάση την καθαρή θέση (equity method). Οι γνωστοποιήσεις των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες περιλαμβάνουν το δικαίωμα σε μία από κοινού ελεγχόμενη μονάδα, που αποκτάται και κατέχεται αποκλειστικά με σκοπό την μεταγενέστερη διάθεσή του στο μέλλον και το δικαίωμα σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, που λειτουργεί κάτω από σοβαρούς μακροχρόνιους περιορισμούς, οι οποίοι εμποδίζουν την δυνατότητά της να μεταβιβάζει κεφάλαια στον κοινοπρακτούντα. Επίσης θα πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις τα ποσοστά συμμετοχής και κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση, η οποία έχει αναληφθεί. <u>SIC 13</u> Η αναγνώριση κερδών ή ζημιών από μη χρηματικές εισφορές (εισφορές σε είδος) είναι σωστή εκτός εάν δεν υπάρχουν: □ Σημαντικοί κίνδυνοι και οφέλη που αφορούν το εισφερόμενο είδος δεν μεταβιβάζονται στην κοινά ελεγχόμενη επιχείρηση □ Το κέρδος ή η ζημία δεν μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα □ Όμοια είδη εισφέρονται και από τους άλλους κοινοπρακτούντες Όμοια είναι τα είδη που εισφέρονται από τους κοινοπρακτούντες όταν είναι όμοιας φύσης, με την ίδια χρησιμότητα στην ίδια παραγωγική διαδικασία και με όμοια εύλογη αξία. Μία εισφορά θεωρείται όμοια μόνο εάν μεγάλο μέρος των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων είναι όμοια με το μεγαλύτερο μέρος των περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται από τους άλλους κοινοπρακτούντες. Κέρδος επίσης πρέπει να

Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 31 / SIC 13**
	αναγνωριστεί εάν, επιπρόσθετα της συμμετοχής στην καθαρή θέση της κοινά ελεγχόμενης επιχείρησης, ο κοινοπρακτών εισπράττει αντίτιμο είτε σε χρηματική μορφή ή σε άλλα πάγια, τα οποία δεν είναι όμοια με τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία.

<u>Φορολογικά Σχόλια</u>

Τα ΔΛΠ προβλέπουν τρία είδη κοινοπραξίας για λογιστικούς σκοπούς:

(α) Συμμετοχική δραστηριότητα
(β) Συμμετοχική εκμετάλλευση στοιχείων ενεργητικού
(γ) Συμμετοχικός έλεγχος σε άλλο νομικό πρόσωπο

Η λογιστική μεταχείριση των κοινοπραξιών εξαρτάται από τον τύπο κοινοπραξίας που αναφέρεται η κάθε περίπτωση.

Η έννοια της κοινοπραξίας που γίνεται αντιληπτή από τα ΔΛΠ είναι λεπτομερέστερη σε σχέση με αυτήν που αναγνωρίζεται από την εσωτερική νομοθεσία επί του παρόντος. Συγκεκριμένα, υπό το ισχύον νομοθετικό καθεστώς η μοναδική έννοια κοινοπρακτικής δραστηριότητας που αναγνωρίζεται φορολογικά είναι αυτή του άρθρου 2 παρ. 2 του ΚΒΣ, δηλαδή ιδιότυπη ένωση επιτηδευματιών για επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού η οποία αποδεικνύεται βάσει εγγράφου συμφωνητικού σύστασης κατατεθειμένου στην αρμόδια εφορία. Στην περίπτωση αυτή η φορολογική υποχρέωση διαμορφώνεται κατ΄αρχήν στο επίπεδο της κοινοπραξίας (και όχι των κοινοπρακτούντων μερών).

Τίθεται το ερώτημα αν το υπάρχον φορολογικό καθεστώς θα ισχύσει και στις περιπτώσεις κοινοπραξίας που προβλέπονται από τα ΔΛΠ ή θα πρέπει να υπάρξει διάκριση με ανάλογη φορολογική ρύθμιση κατά περίπτωση.

Τέλος, σημειώνεται ότι με τα ΔΛΠ κάποιες συμμετοχές σε κοινοπραξία μπορεί να αντιμετωπίζονται ως επενδυτικής φύσης, και να ισχύουν ανάλογα οι παρατηρήσεις μας για τα χρεόγραφα και τις συμμετοχές στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σχετικά με το χειρισμό του κέρδους ή ζημίας από την αποτίμηση της συμμετοχής.

ΔΛΠ 32: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 32**
Δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο.	Τα χρηματοοικονομικά προιόντα διακρίνονται στον ισολογισμό με βάση την ουσιαστική τους υπόσταση και όχι τον νομικό τους τύπο : - είτε ως υποχρέωση πρός εξόφληση με μετρητά - είτε ως έντιτλη υποχρέωση
Δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο.	Όσα προιόντα εμπεριέχουν ταυτόχρονα μία καθαρή υποχρέωση προς εξόφληση και μία έντιτλη υποχρέωση, πρέπει να διαχωρίζονται και να λογιστικοποιούνται και να παρουσιάζονται ξεχωριστά.
Συμψηφισμός δεν επιτρέπεται επίσημα λόγω νομικών εμποδίων και κανονιστικών διατάξεων.	Συμψηφισμός υποχρέωσης και απαίτησης επιτρέπεται μόνο όταν : - υπάρχει έννομο δικαίωμα συμψηφισμού - πρόθεση ταυτόχρονης ρευστοποίησης της απαίτησης με την υποχρέωση
Δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Δεν γνωστοποιείται τίποτα σχετικό στις οικονομικές καταστάσεις.	Πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις : - πολιτικές διαχείρισης κινδύνου - πολιτική αντιστάθμισης κινδύνων - η έκθεση σε επιτοκιακό κίνδυνο - η έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο - η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών προιόντων
<u>Φορολογικά Σχόλια</u> Βλ σχετικά το ΔΛΠ 39.	

SIC 5 : Προβλέψεις για ενδεχόμενη ρευστοποίηση χρηματοοικονομικών προϊόντων	
Ελληνικό Δίκαιο	**SIC 5**
Δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο.	Σε όσα χρηματοοικονομικα προιόντα, ο τρόπος ρευστοποίησης τους εξαρτάται από την αβέβαιη έκβαση μελλοντικών γεγονότων, τα οποία δεν δύνανται να ελεγχθούν ούτε από τον εκδότη ούτε από τον αγοραστή, τότε αυτά τα προϊόντα πρέπει να ταξινομηθούν σαν υποχρέωση προς εξόφληση ανεξάρτητα από τον νομικό τους τύπο. Αν υπάρχει πολύ μακρινή και ελάχιστη πιθανότητα ρευστοποίησης σε μετρητά, τότε τα προιόντα ταξινομούνται ως έντιτλη υποχρέωση.

ΔΛΠ 33 : ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

SIC 24 : Κέδη ανά Μετοχή – Χρηματοοικονομικά Προϊόντα και άλλες Συμβάσεις που μπορεί να τακτοποιηθούν σε Μετοχές

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 33 / SIC 24
Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό	Το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται σε όλες τις εταιρίες οι οποίες έχουν κοινές μετοχές ή τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται στην διαδικασία έκδοσης κοινών μετοχών σε χρηματιστήρια. Το κέρδη τα οποία συνυπολογίζονται για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους μετόχους κοινών μετοχών, μετά την αφαίρεση μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών. Οι επιχειρήσεις πρέπει να παρουσιάζουν τόσο τα βασικά κέρδη ανά μετοχή όσο και τα μειωμένα (diluted earning per share), κέρδη ανά μετοχή. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας τα κέρδη ή τις ζημίες της χρήσεως που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών με τον μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά την διάρκεια της χρήσεως. Τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη την επήρεια, που θα είχε η εξάσκηση συμβολαίων ή δικαιωμάτων έκδοσης κοινών μετοχών ή μετατροπής σε κοινές μετοχές ή στην έκδοση κοινών μετοχών, τα οποία μοιράζονται στα κέρδη της εταιρίας. Η επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει τα βασικά και τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή στην κατάσταση των αποτελεσμάτων για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών, που έχει διαφορετικό δικαίωμα στην διανομή των καθαρών κερδών της χρήσεως. Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τον αριθμητή και παρανομαστή του υπολογισμού τόσο των κοινών κερδών ανά μετοχή, όσο και των μειωμένων κερδών ανά μετοχή. **SIC 24** Όλα τα προϊόντα τα οποία μπορεί να οδηγήσουν στην έκδοση κοινών μετοχών της επιχείρησης στον κάτοχο του χρηματοοικονομικού προϊόντος ή της σύμβασης, με επιλογή του εκδότη ή του κατόχου, αποτελούν ενδεχόμενες κοινές μετοχές της επιχείρησης. Αν η ενδεχόμενη μετοχή είναι μειωτική (dilutive), δηλαδή η μετατροπή της σε κοινές μετοχές θα μείωνε τα καθαρά κέρδη ανά μετοχή από την κανονική λειτουργία της εταιρίας, τότε το μειωτικό αυτό αποτέλεσμα περιέχεται στον υπολογισμό των μειωμένων κερδών ανά μετοχή.

Φορολογικά Σχόλια

Δε θεωρούμε ότι με την εισαγωγή του σχετικού Προτύπου ανακύπτουν σημαντικά ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων.

ΔΛΠ 34 : ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ (ΣΥΝΟΠΤΙΚΕΣ)ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	
Ελληνικο δικαιο	**ΔΛΠ 34**
Οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης, που για τις εισηγμένες θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές, (ΠΔ 360/98). Οι καταστάσεις αυτές θα πρέπει να περιέχουν σε συνοπτική μορφή, Ισολογισμό και Κατάσταση αποτελεσμάτων για την περίοδο με βάση συγκεκριμένο υπόδειγμα που προβλέπεται από το ΠΔ 360/98. Οι τράπεζες δημοσιεύουν και μηνιαίες συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις (ανέλεγκτες) [Μόνο Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων].	**<u>Ενδιάμεση περίοδος</u>**, είναι μια περίοδος οικονομικής εκθέσεως μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος. **<u>Ενδιάμεση οικονομική έκθεση</u>**, σημαίνει μία οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (ΔΛΠ 1), είτε μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων για μία ενδιάμεση περίοδο (όπως ορίζεται σε αυτό το Πρότυπο). Ελάχιστα συνθετικά στοιχεία μιας ενδιάμεσης οικονομικής εκθέσεως: i) Συνοπτικό Ισολογισμό ii) Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων iii) Συνοπτική κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης iv) Συνοπτική Κατάσταση Ταμειακών Ροών v) Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις Αν μια επιχείρηση, σε μια ενδιάμεση περίοδο, δημοσιεύει μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων, κάτι που δεν απαγορεύει το πρότυπο αυτό, τότε πρέπει να ανταποκρίνεται με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 1. Οι επεξηγηματικές σημειώσεις των συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων πρέπει κατ' ελάχιστον να περιέχουν δήλωση ότι οι λογιστικές αρχές που ακολουθήθηκαν, δεν έχουν μεταβληθεί καθώς επίσης και αναφορά σε σημαντικά γεγονότα που επηρέασαν ή πρόκειται να επηρεάσουν την οικονομική θέση της εταιρείας. Στην περίπτωση μεταβολών των λογιστικών αρχών και μεθόδων, θα πρέπει να επαναδιατυπώνονται οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου, όπως καθορίζει το ΔΛΠ 8. Η παρουσίαση των στοιχείων των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να γίνεται πάντα συγκριτικά με τα κονδύλια της προηγούμενης αντίστοιχης περιόδου.
<u>Φορολογικά Σχόλια</u> Δε θεωρούμε ότι με την εισαγωγή του σχετικού Προτύπου ανακύπτουν σημαντικά ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων.	

ΔΛΠ 35: ΠΑΥΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 35**
Δεν υπάρχουν σχετικές διατάξεις στο ελληνικό δίκαιο για το ίδιο θέμα.	''Δραστηριότητα'' είναι ένα συνθετικό στοιχείο της επιχείρησης που αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό, μεγάλο τμήμα της επιχειρηματικής ή γεωγραφικής εκμετάλλευσης, και μπορεί να διαχωρίζεται επιχειρηματικώς και για σκοπούς οικονομικής πληροφόρησης ενώ η επιχείρηση δύναται να: i) το διαθέτει με πώληση, διάσπαση ή διανομή στους μετόχους ii) το διαθέτει τμηματικά iii) τερματίζει τη λειτουργία λόγω εγκαταλείψεώς της. Το αρχικό γεγονός που πρέπει μια επιχείρηση να γνωστοποιεί σε σχέση με μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση επέρχεται όταν η επιχείρηση έχει συνάψει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή το Δ.Σ. έχει εγκρίνει ή ανακοινώσει το πρόγραμμα διακοπής της. Στη περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης έχουν απομειωθεί λόγω της ανακοίνωσης για διακοπή μιας εκμετάλλευσης, θα πρέπει να αναγνωριστεί αντίστοιχη ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης. Η επιχείρηση στο Προσάρτημα ή στον Πίνακα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να γνωστοποιεί στοιχεία που αφορούν τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις, όπως περιγραφή τους, χρονοδιάγραμμα διακοπής τους και λογιστικές αξίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που τις αφορούν. Επίσης πρέπει να γνωστοποιούνται στοιχεία κέρδους ή ζημίας από τυχόν συμφωνία πώλησης.

<u>Φορολογικά Σχόλια</u>

Τα σχόλια που αναφέρθηκαν ανωτέρω υπό το ΔΛΠ έχουν και εδώ πρακτική σημασία, στο βαθμό που η εκμετάλλευση έχει, βάσει των στοιχείων που θα παρατίθενται με την εφαρμογή των ΔΛΠ, χαρακτηριστικό αυτοτελούς επιχείρησης και η διακοπή της έχει ως αιτία τη μεταβίβαση της.

ΔΛΠ 36 : ΑΠΑΞΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 36**
Η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης υποτίμησης της αξίας τους. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των στοιχείων αυτών καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως την οποία αναγνωρίστηκε αυτή. Επίσης οποιαδήποτε μείωση της υποτίμησης η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε. Τόσο η Ελληνική νομοθεσία όσο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχόν ζημίας από την υποτίμηση της. Σύμφωνα όμως με την Ελληνική νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του. Επίσης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της υποτίμησης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι παρά το γεγονός ότι το πνεύμα τόσο της Ελληνικής νομοθεσίας όσο και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι όμοιο (διαπίστωση υποτίμησης	Το ΔΛΠ 36 έχει εφαρμογή κυρίως στην λογιστική αντιμετώπιση της υποτίμησης των ασώματων περιουσιακών στοιχείων, της υπεραξίας και των παγίων στοιχείων. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να διαπιστώνει κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο είναι υποτιμημένο. Σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιας ένδειξης η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Για την εκτίμηση αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη για την υποτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου η επιχείρηση θα πρέπει να συνεκτιμά τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης. Σε περίπτωση που η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει την σχετική ζημία. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η ανακτήσιμη αξία ορίζεται ως η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της καθαρής αξίας πώλησής του και της αξίας της χρήσης του. Αν δεν μπορεί να καθοριστεί η καθαρή αξία πώλησης, ως ανακτήσιμη αξία ορίζεται η αξία της χρήσης του. Για την μέτρηση της αξίας της χρήσης, χρησιμοποιείται η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών, οι οποίες σχετίζονται με την χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, προεξοφλημένες με κατάλληλους συντελεστές προεξόφλησης. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών θα πρέπει να υποστηρίζονται επαρκώς και αφορούν το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα του κατάσταση. Ο συντελεστής προεξόφλησης ο οποίος χρησιμοποιείται θα πρέπει να είναι αποφορολογημένος και να αντικατοπτρίζει τις εκτιμήσεις της αγοράς του στοιχείου αυτού. Η εκτίμηση της υποτίμησης θα πρέπει να γίνεται για κάθε στοιχείο ξεχωριστά. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσεως που αφορά, εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, όπου η ζημία θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μείωση της αναπροσαρμογής. Επίσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 κάθε επιχείρηση θα πρέπει να επανεκτιμά σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού, κατά πόσο η αναγνώριση της ζημίας από υποτίμηση που έγινε σε προηγούμενα χρόνια συνεχίζει να υφίσταται ή έχει μειωθεί. Η μείωση της υποτίμησης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενες χρήσεις, θα πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έσοδο, εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, όπου η μείωση της υποτίμησης θα πρέπει να προσαυξήσει την αξία αναπροσαρμογής. Θα πρέπει να σημειωθεί όμως ότι η μείωση της υποτίμησης, η οποία αφορά υπεραξία (goodwill) επιτρέπεται μόνο εάν η ζημία προήλθε από συγκεκριμένη έκτακτη αιτία, η οποία δεν αναμένεται να επαναληφθεί.

ΔΛΠ 36 : ΑΠΑΞΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 36**
αξίας περιουσιακών στοιχείων), η εναρμόνιση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτεί την υιοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων, που θα καθορίζουν τους τρόπους εκτίμησης και λογιστικής αντιμετώπισης.	
Φορολογικά Σχόλια Βλ. σχετικά το ΔΛΠ 37.	

ΔΛΠ 37: ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 37**
Η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει στις επιχειρήσεις των λογισμό προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ζημιές που θα προκύψουν στο μέλλον, χωρίς να μπορεί επακριβώς να προσδιοριστεί ο χρόνος και το ποσό τους. Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού τους ακολουθεί ειδικές φορολογικές διατάξεις. Επίσης, ο 2190 ορίζει σαν γενική αρχή, ότι οι προβλέψεις πρέπει να διενεργούνται για κάθε κίνδυνο, που δύναται να εντοπισθεί. Αν δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό, απαιτείται γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Απαγορεύεται να διενεργούνται προβλέψεις εσόδων.	Το παρόν Πρότυπο ορίζει την Πρόβλεψη ως μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού, η οποία προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, τα οποία αναμένεται να προκαλέσουν εκροή πόρων. Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι η πιθανή δέσμευση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και θα πραγματοποιηθεί αν συμβούν αβέβαια μελλοντικά γεγονότα. Στη περίπτωση που μία παρούσα δέσμευση δεν είναι πιθανόν ότι θα προκαλέσει οικονομική εκροή ή το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα, τότε αυτή δεν καταχωρείται. Μια πρόβλεψη καταχωρείται όταν: i) μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή ηθική) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος ii) Είναι πιθανόν ότι θα προκύψει εκροή πόρων. iii) Μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης, που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος πρέπει να λαμβάνεται υπ' όψιν για την εκτίμηση του ποσού της πρόβλεψης, όχι όμως και τα κέρδη από αναμενόμενη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων. Επίσης ως πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται η παρούσα δέσμευση από μία επαχθή σύμβαση. Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού. Η χρήση των προβλέψεων πρέπει να γίνεται μόνο για δαπάνες που τις αφορούν. Επίσης επιτρέπεται η αποτίμηση (προεξόφληση) της πρόβλεψης σε παρούσα αξία όταν το ποσό είναι πολύ σημαντικό και εξαρτάται από τον παράγοντα χρόνο. Σε ότι αφορά ενδεχόμενες απαιτήσεις το Πρότυπο ορίζει ότι δεν πρέπει να γίνεται καμία καταχώριση. Η επιχείρηση, πρέπει να γνωστοποιεί ένα πίνακα με την κίνηση των προβλέψεων, ο οποίος θα περιλαμβάνει τις λογιστικές αξίες κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης, καθώς επίσης και στοιχεία για τις πρόσθετες προβλέψεις που διενεργήθηκαν ή αντίστοιχα μειώσεις αυτών.

ΔΛΠ 37: ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικά Σχόλια

1. Γενικά

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, η επιχείρηση οφείλει να διενεργεί προβλέψεις για:

- πιθανή απομείωση της τρέχουσας αξίας παγίων
- πιθανά μελλοντικά έξοδα

Ο Ελληνικός φορολογικός νόμος (άρθρο 31 ΚΦΕ) δεν αναγνωρίζει φορολογικά την έκπτωση των ανωτέρω προβλέψεων, παρά μόνο στο βαθμό που υπάρχει ρητή πρόβλεψη (δηλαδή οι ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και για συνταξιοδότηση προσωπικού). Στο βαθμό αυτό στην πράξη οι Ελληνικές επιχειρήσεις δεν πραγματοποιούν κατά κανόνα προβλέψεις πέραν των φορολογικά αναγνωριζόμενων, παρά το γεγονός ότι αυτό επιτάσσεται από το λογιστικό δίκαιο.

Τίθεται το ζήτημα αν η εισαγωγή των ΔΛΠ θα μεταβάλλει αυτήν τη φορολογική ρύθμιση και τη συνεπαγόμενη ακολουθούμενη σήμερα πρακτική.

2. Προβλέψεις Επισφάλεια

Με την εφαρμογή των ΔΛΠ, θα πραγματοποιούνται ειδικές προβλέψεις βάσει συγκεκριμένων στοιχείων που τεκμηριώνουν την πιθανότητα απώλειας της απαίτησης. Γενικές προβλέψεις, στο μέτρο που κρίνονται σκόπιμες, θα σχηματίζονται επίσης βάσει δικαιολογημένων εκτιμήσεων της τράπεζας (και όχι βάσει ορισμένου από πριν ποσοστού, όπως προβλέπουν επί του παρόντος οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις).[3]

Τίθεται επομένως το ζήτημα αν τα κριτήρια σχηματισμού προβλέψεων με βάση τα ΔΛΠ θα γίνουν δεκτά και για σκοπούς φορολογικής αναγνώρισης της δαπάνης. Σε αντίθετη περίπτωση, οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων για σκοπούς οικονομικών καταστάσεων ενδεχομένως να υπολείπονται, ή να ξεπερνούν κατά περίπτωση τις αντίστοιχες φορολογικά εκπιπτόμενες προβλέψεις. Σε μια τέτοια περίπτωση, θα πρέπει να ορισθεί ο χειρισμός, από φορολογικής πλευράς, των διαφορών αυτών.

---

[3] Οι διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου. 105 του ΚΦΕ, ορίζουν ως φορολογικά εκπιπτόμενες γενικές προβλέψεις επισφάλειας της αποσβέσεις που δεν υπερβαίνουν το 1% επί του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, ενώ προβλέπεται και η έκπτωση πρόσθετων ειδικών κατά περίπτωση προβλέψεων για απόσβεση απαιτήσεων για τις οποίες έχει σταματήσει ο λογισμός των τόκων με βάση τη διάταξη του άρθρου 27 του Ν.2076/1992.

ΔΛΠ 38: ΑΫΛΑ ΠΑΓΙΑ – ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Φορολογικά Σχόλια

1. Έκπτωση εξόδων πολυετούς απόσβεσης

Τα ΔΛΠ προβλέπουν τη δυνατότητα κεφαλαιοποίησης και απόσβεσης σε περισσότερα έτη (με ανώτατο όριο τα 20) και για έξοδα διαφήμισης, τεχνολογικής έρευνας και ανάπτυξης.

Αντίθετα, το άρθρο 31 παρ.1 περ.(ιδ΄) ΚΦΕ (έκπτωση των δαπανών διαφήμισης) και περ. (ια΄) ΚΦΕ (έκπτωση των δαπανών τεχνολογικής και επιστημονικής έρευνας), προβλέπει την φορολογική αναγνώριση της έκπτωσης των σχετικών δαπανών κατά τη χρήση κατά την οποία αυτές προκύπτουν. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν θα αναγνωρίζεται και φορολογικά η έκπτωση της προβλεπόμενης από τα ΔΛΠ ετήσιας απόσβεσης των σχετικών εξόδων.

2. Απόσβεση εξόδων πρώτης εγκατάστασης

Το άρθρο 31 παρ.1 περ (ιβ)΄ ΚΦΕ αναγνωρίζει φορολογικά την έκπτωση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα και μέσα σε μία πενταετία. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν θα αναγνωρίζεται φορολογικά η φορολογική έκπτωση της προβλεπόμενης από τα ΔΛΠ απόσβεσης εξόδων πρώτης εγκατάστασης μέχρι και σε 20 χρόνια.

3. Αναπροσαρμογή αξίας άυλου αγαθού

Τα ΔΛΠ προβλέπουν τη δυνατότητα (έστω υπό αυστηρές προϋποθέσεις) αναπροσαρμογής των αϋλων παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων της χρήσης.

Αντίθετα, ο ΚΒΣ και ο ΚΦΕ δεν περιέχουν διατάξεις σχετικά με την αποτίμηση άυλων αγαθών. Τίθεται λοιπόν για μία ακόμη φορά ζήτημα προσδιορισμού της αξίας αποτίμησης του παγίου για φορολογικούς σκοπούς, το οποίο επηρεάζει:

- τον καθορισμό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων, όπου προβλέπονται
- το ζήτημα του φορολογικού χειρισμού (δηλ. συνυπολογισμού στα φορολογητέα εισοδήματα ή όχι) των κερδών ή ζημιών που τυχόν θα προκύψουν από την αποτίμηση.
- τον προσδιορισμό και περαιτέρω φορολογικό χειρισμό του κέρδους ή της ζημίας από τυχόν μεταγενέστερη πώληση του παγίου

ΔΛΠ 38 : ΑΫΛΑ ΠΑΓΙΑ – ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 38**
Τα άϋλα πάγια στοιχεία, (όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργανώσεως, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσωμάτων παγίων στοιχείων και την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, ως και έξοδα έρευνας και αναπτύξεως κλπ.,) κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία. Ορισμένα άϋλα στοιχεία (π.χ. δικαιώματα εκμετάλλευσης άδειες λειτουργίας) αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους η στο χρόνο της νομικής διάρκειας τους. Σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας, τα άυλα πάγια αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας τους είτε, στην περίπτωση που το άυλο πάγιο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (λ.χ. δικαίωμα εκμετάλλευσης άδειας κινητής τηλεφωνίας είναι 20ετούς διάρκειας και αποσβένεται σε 20 έτη). Επιπλέον, ορισμένα έξοδα, όπως τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα έξοδα κτήσης ακινήτων, χαρακτηρίζονται από τον νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο της πραγματοποίησης τους είτε, αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται σε 3 χρόνια.	Σύμφωνα με το IAS 38, τα αυλα πάγια στην πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στην χρήση στην οποία δημιουργούνται. Τα άυλα πάγια στοιχεία κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν διασφαλίζεται και μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι από αυτά θα υπάρξει ένα μελλοντικό οικονομικό για την επιχείρηση όφελος και όταν το κόστος του αϋλου παγίου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου, η οποία δεν πρέπει να ξεπερνά τα 20 έτη. Οσον αφορά τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν άυλο πάγιο ξεχωριστό. Τα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου μπορούν να συμψηφισθούν με το αποθεματικό υπερ το άρτιο (SIC 17)

ΔΛΠ 39: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 39**
Ολα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο αντιπροσωπεύει το τίμημα που εισπράχθηκε η πληρώθηκε ενώ τα παρεπόμενα έξοδα κτήσης ειτε κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται εντός 5 ετίας είτε εξοδοποιούνται. Στα ελληνικά πρότυπα, τα αντίστοιχα στοιχεία είναι κυρίως τα χρεόγραφα. Στις ελληνικές τράπεζες η ταξινόμηση των χρεογράφων γίνεται βάσει του ΚΛΣΤ Α) επί του ενοποιημένου ισολογισμού σε: i) Δεκτά για επαναχρηματοδότηση (ομόλογα που λήγουν εντός των επομένων 2,5 μηνών) ii) συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις που ενοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης iii) λοιπά χρεόγραφα, όπου ανήκουν όλες οι υπόλοιπες κατηγορίες Η αποτίμησή τους γίνεται στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τρέχουσας (Αυτό ισχύει στη πράξη, στους επιμέρους ατομικούς ισολογισμούς των ενοποιούμενων θυγατρικών). Αυτό γίνεται επειδή οι κανόνες αποτίμησης που τηρεί ο όμιλος (δηλαδή οι ενοποιημένες καταστάσεις) πρέπει να είναι	Τα **Χρηματοοικονομικα στοιχεία** ενεργητικού και παθητικού αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο προσδιορίζεται από την εύλογη αξία του τιμήματος το οποίο πληρώθηκε ή εισπράχθηκε και συμπεριλαμβάνει όλα τα παρεπόμενα έξοδα αγοράς η πληρωμής Η **Αναγνώριση (καταχώρηση)** των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού γίνεται μόνο όταν η επιχείρηση καθίσταται συμβατικό μέρος(με δικαίωμα ή υποχρέωση προς / από τον αντισυμβαλλόμενο) της σύμβασης, η οποία **δεσμεύει** τα δύο μέρη. Δηλαδή με την υπογραφή της σύμβασης και ανεξάρτητα πότε αυτή θα τεθεί εν ισχύ στο μέλλον, η εγγραφή πρέπει να γίνει στον ισολογισμό, εκφράζοντας την παρούσα αξία των μελλοντικών ενδεχόμενων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, που απορρέουν από τη σύμβαση. Για κάθε μία από τις 4 κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού για τα οποία υπάρχει και παράδοση, η ημερομηνία καταχώρησης κατά την **αγορά**, δύναται να είναι - η ημερομηνία της αρχικής διενέργειας (συμφωνίας) της πράξης κατά την οποία η επιχείρηση δεσμεύται να αγοράσει το στοιχείο ενεργητικού, είτε - η ημερομηνία διακανονισμού, δηλαδή αυτή κατά την οποία το στοιχείο ενεργητικού περνάει στην κατοχή της επιχείρησης Η πώληση αναγνωρίζεται μόνο κατά την ημερομηνία διακανονισμού **Διαχωρισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων.** Στον ενοποιημένο ισολογισμό κατατάσσονται σε 4 κατηγορίες ανάλογα με τον σκοπό κατοχής και την αποδεδειγμένη συμπεριφορά τους στην διάρκεια κατοχής τους από την τράπεζα. 1) **Εμπορικό χαρτοφυλάκιο** : για όσα υπάρχει σκοπός πώλησης εντός της επόμενης περιόδου για αποκόμιση κέρδους. Αποτιμώνται σε τρέχουσες αξίες με λογισμό της υπερ(υπο)αξίας στα αποτελέσματα χρήσης 2) **Διακρατηθέντα έως τη λήξη** : Ολα τα χρεόγραφα (εκτός μετοχών) από τα οποία θα εισπραχθούν τόκοι και κεφάλαιο για όλη την διάρκεια τους. Αποτιμώνται στην αναπόσβεστη αξία κτήσης, με βάση το πραγματικό επιτόκιο απόδοσης

ΔΛΠ 39: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ : ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 39
ομοιογενείς. Β) Το ΚΛΣΤ έχει προβλέψει δύο ειδών λογαριασμούς οι οποίοι εκφράζουν το διαχωρισμό των χρεογράφων σε 2 κατηγορίες: i) συμμετοχές ή τίτλοι με πρόθεση διαρκούς κατοχής (λογ/μός 17)	3) **Δάνεια παρασχεθέντα πρωτογενώς** από την τράπεζα (όχι εμπορικά) :αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης μείον μειώσεις για τυχόν απώλειες αξίας από προβλήματα εισπραξιμότητας. 4) **Διαθέσιμα-πρός-πώληση** : Όσα χρεόγραφα δεν ανήκουν στις λοιπές κατηγορίες. Αποτιμώνται στην εύλογη αξία και η υπερ(υπο)αξία δύναται να μεταφερθεί είτε σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού είτε στα αποτελέσματα χρήσης.
ii) συμμετοχές η τίτλοι με πρόθεση διακράτησης εντός της επόμενης χρήσης (λογ/μος 34). Η αποτίμηση τους όμως γίνεται στην συνολικά χαμηλότερη μεταξύ κτήσης και τρέχουσας.	Το ΔΛΠ 39 δεν ισχύει για την κατηγοριοποίηση και αποτίμηση των χρεογράφων στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, όπου οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές αποτιμώνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ 27 και 28.
	Παράγωγα και Hedging
Επίσης, στα ομόλογα, η απόσβεση της υπερ(υπο)αξίας αγοράς, γίνεται με το ονομαστικό επιτόκιο του τίτλου. Αυτό συνάγεται από τον 2190, ο οποίος ομιλεί περί παρούσας αξίας με βάση το επιτόκιο του τίτλου.	Σαν βασική αρχή, τα παράγωγα προϊόντα θεωρούνται ότι έγιναν όλα για κερδοσκοπικούς σκοπούς (trading) εκτός εάν αποδειχθεί ότι έγιναν για αντιστάθμιση κινδύνου (hedging). Όλα τα παράγωγα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους (fair value) και εμφανίζονται στον ισολογισμό.
Επίσης η απόσβεση αυτή λογίζεται στα έσοδα/έξοδα από χρηματοοικονομικές πράξεις και όχι στα έσοδα/έξοδα από τόκους.	Όταν τα παράγωγα γίνονται μόνο για κερδοσκοπικούς λόγους, τότε η εξ' αποτιμήσεως διαφορά στην τρέχουσα αξία τους, καταχωρίζεται στα αποτελέσματα. Όταν το παράγωγο αφορά αντιστάθμιση κινδύνου, τότε ισχύουν τα εξής:
Δεν υπάρχει διάταξη σχετική στην ελληνική νομοθεσία που να ορίζει συγκεκριμένα την λογιστική και την αποτίμηση των παραγώγων και πράξεων αντιστάθμισης. Οι ελληνικές τράπεζες, στην πλειοψηφία τους εφαρμόζουν την μέθοδο των δεδουλευμένων για την λογιστική παρακολούθηση των παραγώγων και έχουν εμμέσως υιοθετήσει την έννοια του macro-hedging.	Δεν αναγνωρίζεται πλέον η γενική αντιστάθμιση κινδύνου (macro-hedging). Δεν είναι αποδεκτό το εσωτερικό (intra-division και intra-group) hedging (μεταξύ banking book και trading book). Δεν γίνεται αποδεκτό το hedging σε επίπεδα χαρτοφυλακίων πού δεν μοιράζονται τον ίδιο κίνδυνο. Δεν γίνεται αποδεκτό το hedging επιτοκιακού κινδύνου στα στοιχεία που διακρατούνται έως την λήξη τους. Το hedging πρέπει να βασίζεται και να αφορά συγκεκριμένη συναλλαγή και κίνδυνο και να εφαρμόζεται με

ΔΛΠ 39: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ : ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 39
Υπάρχει μόνο μία γνωμάτευση του ΕΣΥΛ για τη χρήση λογαριασμών για τα δικαιώματα προαίρεσης (options), βάσει της οποίας τα ποσά των κεφαλαίων πρέπει να εμφανίζονται σε λογαριασμούς τάξεως. Με βάση τους κανόνες αποτίμησης του 2190, οι επιμέρους υπολογισμοί τυχόν μόνιμης απαξίωσης λαμβάνονται υπόψην στον υπολογισμό της συνολικά χαμηλότερης αξίας μεταξύ κόστους και τρέχουσας. Η αποτίμηση των δανείων δεν λογιστικοποιείται σε ατομική βάση. Το χαρτοφυλάκιο των δανείων εμφανίζεται στο κόστος κτήσης ενώ διενεργείται μία γενική πρόβλεψη (ΑΝ 396/68) για να καλύψει θεωρητικά συνολικά την τυχόν απαξίωση των δανείων. Διαγραφέντα ολικώς η μερικώς δάνεια τα οποία μεταγενέστερα αναβιώνουν, λογίζονται στα έκτακτα έσοδα.	συγκεκριμένη αντίστοιχη πράξη αντιστάθμισης. Πρέπει να υπάρχει συγκεκριμένη και ξεκάθαρη τεκμηρίωση και συνέπεια με την πολιτική διαχείρισης κινδύνου (risk management strategy). Το hedging πρέπει να είναι επαρκώς αποτελεσματικό (highly effective) και η αποτελεσματικότητα πρέπει να αποτιμάται και να επανεκτιμάται σε συνεχή βάση. Η επαρκής αποτελεσματικότητα του hedging ισχύει μόνο όταν : η μεταβολή της αγοραίας αξίας η των ταμιακών ροών της καλυπτόμενης συναλλαγής αντισταθμίζεται επαρκώς από την αντίστοιχη μεταβολή της αγοραίας αξίας η των χρηματοροών της πράξης αντιστάθμισης. Το ΔΛΠ 39, αποδέχεται ένα εύρος αποτελεσματικότητας 80%-125%. Εάν υπάρξει υπέρβαση αυτών των ποσοστών, τότε η παράγωγη πράξη αντιστάθμισης ΔΕΝ θεωρείται ότι έγινε για σκοπούς αντιστάθμισης (hedging). Ο λογιστικός χειρισμός των πράξεων αντιστάθμισης (hedging) βασίζεται σε τρεις σχέσεις: Α) Hedging εύλογης (τρέχουσας) αξίας (Fair value hedging): Το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία και απεικονίζεται στον ισολογισμό ενώ κάθε μεταβολή της αξίας του μεταφέρεται στα αποτελέσματα διότι και η αντίστοιχη μεταβολή της αξίας της καλυπτόμενης συναλλαγής μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Β) Hedging χρηματοροών (Cash flow hedging): Δεδομένης της επαρκούς αποτελεσματικότητας του hedging, το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία, απεικονίζεται στον ισολογισμό, ενώ κάθε μεταβολή της αξίας του μεταφέρεται απευθείας στην καθαρή θέση (εδώ η καλυπτόμενη συναλλαγή δεν υφίσταται μεταβολή της εύλογης αξίας της επειδή αφορά χρηματοροή). Γ) Hedging επένδυσης σε εταιρεία του εξωτερικού: Κατά κανόνα ακολουθείται το ΔΛΠ 21, όμως, το ποσοστό που εμπίπτει μέσα στο αποδεκτό εύρος αποτελεσματικότητας μεταφέρεται στην καθαρή θέση ενώ κάθε υπέρβαση αυτού μεταφέρεται στα αποτελέσματα. **Επανεκτίμηση αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού** Κατα την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, πρέπει να ελεγχεται εάν η λογιστική αξία των στοιχείων ενεργητικού είναι υψηλότερη της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους , τότε η διαφορά λογίζεται στα

ΔΛΠ 39: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ : ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 39
	αποτελέσματα για όσα φέρονται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης, και για όσα υπήρχε λογαριασμός υπερ(υπο)αξίας αποθεματικού, τότε αυτός μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Όταν υπάρξει μεταγενέστερη ανάκτηση της αξίας, τότε η ζημιά αντιλογίζεται δια μέσου των αποτελεσμάτων. **Επανεκτίμηση αξίας δανείων** Ομοίως με τα παραπάνω, με τη διαφορά ότι η ανάκτηση της αξίας μεταγενέστερα, αναγνωρίζεται έως το ύψος της αναπόσβεστης αξίας του δανείου κατά εκείνη τη χρονική στιγμή.

Ελληνικό Δίκαιο	ΔΛΠ 39

Φορολογικά Σχόλια

1. Αποτίμηση των χορηγήσεων

Με το καθεστώς των ΔΛΠ, οι χορηγήσεις αντιμετωπίζονται εν πολλοίς ως χρηματοοικονομικά στοιχεία και υπόκεινται σε αποτίμηση. Οι διαφορές από την αποτίμηση μεταφέρονται κατά περίπτωση στα αποτελέσματα ή, υπό προϋποθέσεις, απευθείας στην καθαρή θέση.

Στο άρθρο 28 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ), που ρυθμίζει την αποτίμηση για φορολογικούς σκοπούς, δεν περιλαμβάνεται διάταξη για αποτίμηση χορηγήσεων. Τίθεται επομένως το ζήτημα αν οι κανόνες περί αποτίμησης των χορηγήσεων ανάλογα με τις διακρίσεις που προβλέπουν τα ΔΛΠ θα εφαρμόζονται μόνο για σκοπούς οικονομικών καταστάσεων, ή θα επεκτείνονται και στην αποτίμηση για φορολογικούς σκοπούς.

Εξάλλου, στο βαθμό που θα προκύπτει διαφορά από την εν λόγω αποτίμηση, θα πρέπει να εξετασθεί με ποιό τρόπο και σε ποιά βάση το σχετικό κέρδος ή ζημία θα επηρεάζει το φορολογητέο αποτέλεσμα, με αντίστοιχη προσθήκη στις σχετικές διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ).

2. Χρεόγραφα

Οι κανόνες αποτίμησης των χρεογράφων που προβλέπονται από τα ΔΛΠ (και που κατά κανόνα παραπέμπουν στην εύλογη αξία κατά την ημέρα αποτίμησης) δύνανται να δημιουργούν τόσο θετικές (κέρδος), όσο και αρνητικές διαφορές (ζημία) από την αποτίμηση.

Το άρθρο 28 παρ. 5 του ΚΒΣ προβλέπει αποτίμηση στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας. Ως τρέχουσα αξία ρυθμίζεται, ειδικά για τα χρεόγραφα που είναι εισηγμένα σε Χρηματιστήριο, η μέση χρηματιστηριακή τιμή τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

Τίθεται επομένως το ζήτημα αν οι κανόνες περί αποτίμησης των χρεογράφων ανάλογα με τις διακρίσεις που προβλέπουν τα ΔΛΠ θα εφαρμόζονται μόνο για σκοπούς οικονομικών καταστάσεων, ή θα επεκτείνονται και στην αποτίμηση για φορολογικούς σκοπούς, με αντίστοιχη τροποποίηση του ΚΒΣ.

Αυτό, περαιτέρω θα επηρεάσει το χειρισμό από φορολογικής πλευράς του σχετικού κέρδους ή ζημίας. Συγκεκριμένα:

Με βάση τα ΔΛΠ, τα κέρδη και οι ζημίες από αποτίμηση χρεογράφων μεταφέρονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να μεταφέρονται απευθείας στην καθαρή θέση.

Από την άλλη, με βάση το άρθρο 38 παρ. 3 του ΚΦΕ, η ζημία που τυχόν προκύπτει από την αποτίμηση χρεογράφων δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών «Αποθεματικά από Χρεόγραφα» προς συμψηφισμό με κέρδη από πώληση χρεογράφων ή από ανταλλαγή/λήψη δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις νόμων περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων. Κέρδος από αποτίμηση δεν νοείται με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 39**

Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν η μεταβολή στους κανόνες αποτίμησης για σκοπούς οικονομικών καταστάσεων αποτελεί λόγο για μεταβολή της διάταξης που προβλέπει τον φορολογικό χειρισμό των ζημιών από αποτίμηση, ενώ στις οικείες διατάξεις του ΚΦΕ πρέπει να γίνει πρόβλεψη για την φορολογική μεταχείριση των κερδών από αποτίμηση χρεογράφων.

3. Παράγωγα και hedging: Εμφάνιση στον ισολογισμό - Αποτίμηση – Χειρισμός διαφοράς

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η σημαντική διαφορά μεταξύ των ΔΛΠ και της ισχύουσας ελληνικής νομοθεσίας έγκειται στο ότι – σύμφωνα με τα πρώτα – τα παράγωγα εμφανίζονται στον Ισολογισμό και αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους (fair value).

Η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία περιλαμβάνει διατάξεις μόνο για τη φορολόγηση των πραγματοποιηθέντων κερδών από πράξεις ή συμβάσεις επί παραγώγων (άρθρ. 28§3 περ. θ΄ ΚΦΕ που προβλέπει ότι φορολογείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η απόδοση από τις πράξεις αυτές), και για την έκπτωση της πραγματοποιηθείσας ζημίας από πράξεις ή συμβάσεις παραγώγων μόνο όταν πραγματοποιούνται για σκοπούς hedging[4] (άρθρ. 31 παρ.1 περ. ιζ΄ ΚΦΕ). Τίθεται λοιπόν το ζήτημα συνολικής φορολογικής αντιμετώπισης του κέρδους ή της ζημίας που λογίζεται τόσο κατά τη λήξη των σχετικών συμβάσεων όσο και κατά την αποτίμηση των παραγώγων στην εύλογη αξία τους, με περαιτέρω ενδεχομένως διάκριση ανάλογα με τον επενδυτικό ή εμπορικό χαρακτήρα τυχόν σχετικών πράξεων.

[4] Η Ελληνική νομοθεσία δεν περιέχει περαιτέρω κριτήρια εξειδίκευσης για το ποιές συναλλαγές θεωρούνται ότι γίνονται για σκοπούς hedging. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν θα αρκεί να γίνεται παραπομπή στους οικείους λογιστικούς κανόνες των ΔΛΠ, ή αν το ζήτημα θα αντιμετωπίζεται διαφορετικά για σκοπούς της φορολογικής νομοθεσίας.

ΔΛΠ 40: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 40**
Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει ξεχωριστή απεικόνιση των ακινήτων που κατέχονται για επένδυση, ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση. Ορίζεται ότι ακίνητα τα οποία αποφέρουν έσοδα υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους γίνεται από ειδική επιτροπή, όπως ορίζεται στο άρθρο 9 του Ν.2190/1920. Σε ότι αφορά τις τράπεζες, τα ακίνητα που έρχονται στην κατοχή τους από πλειστηριασμούς θα πρέπει να καταχωρούνται ιδιαιτέρως στον Ισολογισμό τους και να αποσβένονται εφ' όσον ιδιοχρησιμοποιούνται ή μισθώνονται. Τα ακίνητα αυτά σύμφωνα με την Τράπεζα της Ελλάδος θα πρέπει σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα να εκποιούνται, εκτός αν υπάρχει σοβαρός λόγος που μια τέτοια πράξη θα ήταν επιζήμια για την τράπεζα.	**<u>Επένδυση σε ακίνητα:</u>** Είναι τα ακίνητα (έδαφος ή κτίριο) που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση, προκειμένου να αποκομίζονται μισθώματα ή αποτελούν κεφαλαιακή ενίσχυση και όχι για λειτουργική χρήση. Ακίνητα τα οποία περιλαμβάνουν μία αναλογία που κατέχεται για να αποφέρουν ενοίκια, και μία άλλη αναλογία που κατέχεται για παραγωγική χρήση, πρέπει να λογιστικοποιούνται ξεχωριστά. Η αρχική αποτίμηση της επένδυσης πρέπει να γίνεται στο κόστος της, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα της συναλλαγής. Μεταγενέστερες δαπάνες που αφορούν την επένδυση σε ακίνητα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του ακινήτου, αν οι δαπάνες αυτές, αυξάνουν την λειτουργικότητα του ακινήτου. Η μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης αποτίμηση πρέπει να γίνεται είτε με τη μέθοδο της πραγματικής αξίας, είτε με τη μέθοδο κόστους. Αν η επιχείρηση επιλέξει την πρώτη μέθοδο, θα πρέπει να αποτιμά τις επενδύσεις σε ακίνητα στην πραγματική τους αξία και τυχόν κέρδος ή ζημία να καταχωρείται στα αποτελέσματα. Το Πρότυπο αυτό ορίζει την πραγματική αξία ως το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή. Όταν υπάρχει αντικειμενική αδυναμία της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα λόγω μη διαθεσιμότητας συγκρίσιμων αγοραίων συναλλαγών ή εναλλακτικών εκτιμήσεων, τότε θα πρέπει να εφαρμόζεται η βασική μέθοδος του ΔΛΠ 16. Ως μέθοδος κόστους ορίζεται η ευθεία μέθοδος του ΔΛΠ 16 σύμφωνα με την οποία οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει να αποτιμούνται στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις.
<u>Φορολογικά Σχόλια</u> Βλ. σχετικά το ΔΛΠ 16.	

SIC 18 : Εναλλακτικές Λογιστικές Αρχές	
Ελληνικό Δίκαιο	**SIC 18**
Δεν υπάρχει διάταξη που να ορίζει τη χρήση εναλλακτικών λογιστικών αρχών για μία συναλλαγή. Επαφίεται στην πρωτοβουλία των μονάδων η χρήση η μη κάποιας αρχής σύμφωνα είτε με τον 2190, τη φορολογική νομοθεσία, υπουργική απόφαση η διάταξη του ΕΣΥΛ.	Στην περίπτωση που ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο προβλέπει περισσότερες από μία λογιστικές μεθόδους, η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει και να εφαρμόζει πάγια μία από τις μεθόδους, εκτός εάν το Πρότυπο ή η Ερμηνευτική Εγκύκλιος συγκεκριμένα απαιτεί ή επιτρέπει κατηγοριοποίηση των ειδών (συναλλαγές, υπόλοιπα, ποσά κλπ), για τα οποία διαφορετικές μέθοδοι είναι κατάλληλες. Όταν ένα πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει κατηγοριοποίηση, θα πρέπει να επιλέγεται και να εφαρμόζεται πάγια η καταλληλότερη μέθοδος για κάθε κατηγορία. Όταν έχει αρχικά επιλεγεί η κατάλληλη μέθοδος, κάθε αλλαγή αυτής θα πρέπει να γίνεται με βάση τις διατάξεις του ΔΛΠ 8 και να εφαρμόζεται σε όλα τα είδη ή κατηγορίες ειδών.

ΔΛΠ 41: ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ	
Ελληνικό Δίκαιο	**ΔΛΠ 41**
Λογιστικό δίκαιο : Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.	Το ΔΛΠ 41 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό, την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τις γεωργικές εκμεταλλεύσεις. Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό καθορίζεται ο τρόπος λογιστικοποίησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων (biological assets), η γεωργική παραγωγή μέχρι το σημείο της σοδειάς και των κυβερνητικών επιχορτηγήσεων. Ως γεωργική εκμετάλλευση ορίζεται η διαχείριση από μία επιχείρηση της μετατροπής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε γεωργικό προϊόν ή σε επιπλέον βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ορίζεται σαν ένα ζώο ή φυτό. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα για την πώλησή τους, όταν η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Η γεωργική παραγωγή θα πρέπει επίσης να απεικονίζεται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα πώλησης, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο ΔΛΠ 2. Κάθε κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των παραπάνω θα πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα της περιόδου που η διαφορά αυτή προέκυψε. Οι κρατικές επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έσοδο μόνο εάν αυτές θεωρούνται ως εισπρακτέες ή έχουν πληρωθεί οι όροι για την χορήγησή τους. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στις οικονομικές της καταστάσεις: □ Το συνολικό κέρδος ή ζημία που προέκυψε από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της γεωργικής παραγωγής σε σχέση με την αρχική τους αποτίμηση. □ Θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε κατηγορίες καθώς και την φύση των δραστηριοτήτων για κάθε κατηγορία. □ Ποσοτικά στοιχεία για την κίνηση κάθε κατηγορίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το προϊόν που παράχθηκε από αυτές μέσα στην χρήση □ Τον τρόπο υπολογισμού της εύλογης αξίας □ Τις τυχόν επιβαρύνσεις ή δεσμεύσεις που υπάρχουν πάνω στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και την γεωργική παραγωγή □ Συμφωνία της κίνησης της λογιστικής αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην αρχή και την λήξη κάθε περιόδου □ Την περιγραφή περιπτώσεων όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. □ Πληροφορίες σχετικά με την φύση, τις ανεκπλήρωτες υποχρεώσεις και τυχόν μειώσεις στις αξίες των κρατικών επιχορηγήσεων. Η εφαρμογή του παρόντος προτύπου έχει καθοριστεί για οικονομικές καταστάσεις οι οποίες αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2003 και μεταγενέστερα. Επιτρέπεται βέβαια η προγενέστερη εφαρμογή.